

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA TAXE
SUR LE
CHIFFRE D'AFFAIRES EN ALLEMAGNE
ET SON RAPPORT
AVEC LA LÉGISLATION FRANÇAISE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le mercredi 16 décembre 1942, à 14 heures

PAR

Kurt Georges STRASCHNOV

Président : M. E. DOLLÉANS, Professeur.

Suffragants { *M. JAMES, Professeur.*
M. LAUFENBURGER, Professeur.

PARIS

JOUBE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

1942

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

Nom du Candidat : **STRASCHNOV.**

Prénoms : **Kurt Georges.**

Date de la soutenance :

Numéro d'ordre :

1

STRASCHNOV (Kurt Georges).

— La taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne et son rapport avec la législation française. — *Paris, Jouve et C^{ie}, 1942, in-8°, 196 p.*

(*Th. de Droit. Paris, 1942, n°*).

2

STRASCHNOV (Kurt Georges).

— La taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne et son rapport avec la législation française. — *Paris, Jouve et C^{ie}, 1942, in-8°, 196 p.*

(*Th. de Droit. Paris, 1942, n°*).

3

STRASCHNOV (Kurt Georges).

— La taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne et son rapport avec la législation française. — *Paris, Jouve et C^{ie}, 1942, in-8°, 196 p.*

(*Th. de Droit Paris, 1942, n°*).

4

STRASCHNOV (Kurt Georges).

— La taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne et son rapport avec la législation française. — *Paris, Jouve et C^{ie}, 1942, in-8°, 196 p.*

(*Th. de Droit. Paris, 1942, n°*).

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA TAXE
SUR LE
CHIFFRE D'AFFAIRES EN ALLEMAGNE
ET SON RAPPORT
AVEC LA LÉGISLATION FRANÇAISE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le mercredi 16 décembre 1942, à 14 heures

PAR

Kurt Georges STRASCHNOV

Président: M. E. DOLLÉANS, Professeur.

Suffragants { *M. JAMES, Professeur.*
M. LAUFENBURGER, Professeur.

PARIS

JOUBE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

1942

*La Faculté n'entend donner aucune approbation ni
improbation aux opinions émises dans les Thèses;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.*



INTRODUCTION

Les raisons fiscales pour lesquelles les différents Etats choisissent, à des moments difficiles, la taxe sur le chiffre d'affaires comme moyen pour combler les lacunes du budget, ont été trop souvent analysées pour en donner ici un aperçu aussi bref qu'il soit. Moins connues que les motifs généraux de leur création, sont les formes que ces taxes revêtent au cours de leur développement dans les différents pays. Si l'histoire de la taxe sur le chiffre d'affaires en France et sa transformation en taxe unique à la production est un chapitre qui, grâce à une littérature assez abondante, n'a pas besoin d'être étudié une fois de plus, il n'en est pas ainsi en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne, à laquelle les auteurs français n'ont fait, en général, que de vagues allusions. C'est pourquoi il n'est pas sans intérêt d'esquisser, au moins rapidement, l'histoire de cette taxe, d'autant qu'à l'heure actuelle, son domaine territorial s'est considérablement élargi en raison d'événements politiques et militaires.

La taxe sur le chiffre d'affaires, en Allemagne, s'est développée à partir de la loi du 26 juin 1916, qui frappait d'un droit de timbre de 0,1 % les opérations

commerciales portant sur des marchandises et sur des livraisons résultant de contrats d'ouvrage. Rappelons qu'en France, la première loi relative au chiffre d'affaires (loi du 31 décembre 1917) prévoyait, elle aussi, le paiement au moyen de timbres mobiles.

Seulement la loi du 26 juillet 1918 a affranchi la taxe sur le chiffre d'affaires de sa dépendance vis-à-vis du Code du timbre allemand et a étendu le cadre des affaires imposables en y comprenant les prestations provenant d'une activité commerciale. Le taux fut élevé à 0,5 % et les livraisons de certains objets de luxe furent frappées par une taxe somptuaire de 10 %.

La loi du 24 décembre 1919, a imposé pour la première fois les livraisons et les prestations effectuées dans le cadre d'une activité non commerciale. Cet assujettissement des professions libérales devait être maintenu à travers toutes les modifications ultérieures. La taxe somptuaire fut développée et son taux majoré (15 %). Celui de la taxe sur le chiffre d'affaires fut relevé à 1,5 %.

La loi du 8 avril 1922 accentue le mouvement de majoration, en portant la taxe à 2 %. Les lois intervenues au cours des années 1924-1930 modifient encore souvent ce taux, mais elles n'apportent que des changements de détail quant à l'application matérielle de la taxe. Il convient de noter qu'à la même époque, en France, par la loi du 13 juillet 1925 on préparait le terrain pour un bouleversement concernant la structure même de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La loi du 15 avril 1930 établit, pour la première fois, en Allemagne un taux spécial frappant le chiffre d'affaires au détail dès lors qu'il dépassait un million de marks ; c'est l'« impôt sur les Grands Magasins ».

En laissant de côté les décrets qui ne font qu'ajuster à plusieurs reprises le taux de la taxe, il faut mentionner le décret du 8 décembre 1935, qui modifie la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et supprime la franchise de l'importation en introduisant, pour la première fois, la taxe de compensation dont le fait générateur est l'introduction de l'objet de l'étranger. La notion d'« intérieur du pays » fut identifiée avec celle de « territoire douanier ». La loi du 21 septembre 1933 a ramené le taux de la taxe relative à l'agriculture à 1 %.

C'est le 16 octobre 1934 que fut promulguée la loi, encore actuellement en vigueur. Les modifications qu'elle a apportées sont tellement profondes qu'il n'y a guère de dispositions qui aient échappé à cette refonte générale. Le décret d'application publié le 17 octobre 1934 a subi plusieurs retouches dont la dernière fut faite par le décret du 8 septembre 1940, introduisant les modifications au domaine territorial de la loi, rendues nécessaires par les récents événements militaires.

L'objet de la présente étude est cette loi du 16 octobre 1934. Les explications fournies suivent le texte de la loi paragraphe par paragraphe, en tenant compte des dispositions du décret d'application, des circulaires du Ministre des Finances du Reich et de la jurispru-

dence de la Cour des Finances du Reich (Reichsfinanzhof). Il a fallu souvent commenter des institutions et des notions étrangères à la législation française, telles que « l'importation prolongée », la « première livraison après importation », la « société-organe », le « remboursement de la taxe », « l'imposition supplémentaire des entreprises intégrées », etc.

Chaque disposition de la loi allemande est confrontée avec les dispositions françaises correspondantes pour montrer les différences que présentent les deux systèmes. Souvent, ces dispositions se prêtaient difficilement à un pareil travail de rapprochement, les deux législations reposant, en effet, sur des principes, sinon opposés, au moins très divergents et les législateurs résolvant certains problèmes d'une façon nécessairement très dissemblable. Il ne faut pas oublier que le système français est édifié essentiellement sur le principe de la perception unique, alors que la législation allemande a établi une taxe fonctionnant à cascades.

Ce commentaire comparatif est suivi d'un appendice qui, pour compléter l'idée de la taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne, indique les nuances qui existent entre la législation allemande proprement dite et celle du Protectorat de Bohême-Moravie incorporé au territoire du Reich par la loi du 16 mars 1939.

Loi allemande du 16 octobre 1934, relative à la taxe sur le chiffre d'affaires.

I. — Personnes et opérations imposables.

[Par. 1-3].

Il résulte du par. 1 que le redevable de la taxe ne peut être que l'entrepreneur en tant qu'il effectue des opérations imposables dans le cadre de son entreprise. Il faut, par conséquent, analyser la notion A) d'entrepreneur, B) celle d'entreprise, C) celle enfin d'opération imposable.

A. — Entrepreneur

1. « L'entrepreneur est celui qui exerce une activité industrielle ou commerciale autonome » [par. 2(1)].

Ce peut donc être premièrement une personne physique. Il est sans importance que cette personne jouisse ou non de tous ses droits. Une personne privée de l'exercice de ses droits peut être propriétaire d'une entreprise, et, par conséquent, entrepreneur, même si c'est un représentant légal qui conclut les affaires, car il les effectue au nom du propriétaire.

L'entrepreneur peut être, en second lieu, une per-

sonne morale, c'est-à-dire une association douée de la personnalité juridique : société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée, société coopérative, ou toute autre association de personnes qui exploitent en commun une entreprise, société en nom collectif, société en commandite simple, association de droit civil, communauté entre héritiers, époux, etc.

Même des collectivités du droit public peuvent revêtir le caractère d'entrepreneur en tant qu'il ne s'agit pas d'exercer un pouvoir public.

2. Il faut qu'il s'agisse d'activité commerciale ou industrielle autonome.

Cette condition est remplie, si l'activité poursuit, d'une manière plus ou moins permanente, le but objectif de réaliser des revenus. Il s'ensuit, sans aucun doute, que, non seulement, le producteur, industriel ou agricole, et le commerçant, mais aussi celui qui exerce une profession libérale (avocat, médecin, architecte, artiste, écrivain, etc.) sera assujéti à la taxe parce que son activité est, à la fois, plus ou moins durable et a pour but objectif la réalisation d'un revenu, même si l'intention subjective de le réaliser est absente.

Une activité est durable, au sens de la loi, si elle se répète tout en émanant d'une décision unique (jurisprudence de la Cour des Finances). La Cour a eu maintes fois l'occasion de revenir sur cette question. Elle a assimilé à l'activité imposable la création d'un

état permanent dans le but de réaliser un revenu continu, comme, par exemple, le cas d'une location ou d'une amodiation.

L'activité doit avoir pour but objectif de réaliser des revenus. Une activité qui ne doit qu'éviter des dépenses (jardin pour la consommation exclusive du propriétaire et de sa famille) n'est pas une entreprise. D'autre part, l'intention de réaliser des revenus n'est pas essentielle. Celui qui exécute des livraisons ou d'autres prestations au prix de revient n'en est pas moins entrepreneur et son chiffre d'affaires est imposable.

Il faut enfin que l'activité soit autonome. Cette condition n'a pas le même sens quand il s'agit de personnes physiques ou de personnes morales. Une personne physique n'est pas autonome, aux termes de la loi, si elle est affectée à l'entreprise de telle façon qu'elle soit obligée d'obéir aux directives de l'entrepreneur. Cela ne soulève pas de difficulté en ce qui concerne les employés. Mais il n'en est pas toujours ainsi. Le contrat, les circonstances de l'exécution du travail (le temps, l'endroit, etc.), le genre de rémunération seront autant d'indices qui aideront à résoudre le problème.

Au cas où quelqu'un passe des contrats avec des tierces personnes pour un mandant, le rapport intérieur entre le mandataire et le mandant est seul essentiel pour savoir si le mandataire est entrepreneur ou non. C'est ainsi qu'il faudra examiner la situation d'un agent d'affaires relative à la taxe sur

le chiffre d'affaires. Il est à remarquer que la taxe et l'impôt sur le revenu des salaires et des traitements, s'excluent en ce qui concerne la même activité. C'est pourquoi le décret d'application concernant la loi relative à l'impôt sur les revenus des salaires et traitements décide que « celui qui exécute des livraisons et d'autres prestations, dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale autonome, à l'intérieur du pays, contre rémunération, n'est pas salarié relativement à ces rémunérations ». Bien que le cas puisse se produire d'une même personne à la fois employé et entrepreneur, cela ne peut cependant jamais concerner la même activité.

3. Le problème se pose autrement s'il s'agit de personnes morales. Celles-ci peuvent être entrepreneur ou simplement organe non autonome. En vertu du par. 2 (2) une personne morale n'exerce pas une activité autonome, si elle est assujettie à la volonté d'un entrepreneur de telle façon qu'elle n'ait pas de volonté propre. C'est, d'après le par. 17 du décret d'application, le cas quand elle fait partie de l'entreprise au point de vue financier, économique et au point de vue de son organisation.

Le caractère d'organe, dans le sens ci-dessus, n'est pas le même que celui d'employé. Tandis que l'employé peut avoir une volonté allant par exemple, jusqu'à résilier son contrat de travail, la relation entre l'organe et l'entrepreneur ne peut être résiliée que par ce dernier. Une personne morale ne peut pas, non

plus, être à la fois, entrepreneur (autonome) et organe (non autonome).

Celui qui domine la personne morale, l'organe, doit être lui-même un entrepreneur autonome. Peu importe que ce soit une personne physique ou morale. Si, par contre, une personne physique qui, elle-même, n'agit pas comme entrepreneur domine absolument une société à responsabilité limitée, les livraisons de cette société audit propriétaire sont imposables parce qu'il n'a pas, lui-même, le caractère d'entrepreneur. De même, si une telle personne possède deux sociétés, leurs livraisons réciproques seront imposables, étant donné qu'il ne s'agit pas d'organes d'un entrepreneur.

La domination financière se traduit par la possession de la majorité des parts ; la possession de toutes les parts n'est pas nécessaire. La domination économique implique que l'organe agisse selon la volonté de l'entrepreneur. C'est par exemple le cas d'un bureau de vente d'un syndicat. Peu importe que le bureau agisse en son propre nom ou en celui de l'entrepreneur ; son chiffre d'affaires est toujours celui de l'entrepreneur et non pas le sien. La domination économique, enfin, garantit l'exécution réelle de la volonté de l'entrepreneur par l'organe. Les formes par lesquelles se traduit cette domination peuvent varier : par exemple la société anonyme, entrepreneur, et la société anonyme, organe, ont le même conseil d'administration, ou il y a identité de directeurs, etc. C'est l'ensemble des rapports réels qui doit, d'après la jurisprudence de la Cour des Finances, décider de la ques-

tion de savoir s'il y a organe, c'est-à-dire, si les livraisons et autres prestations de la personne morale ne sont que des livraisons et des prestations de l'entrepreneur dominant.

L'existence d'un organe a pour conséquence qu'entre celui-ci et l'entrepreneur, des livraisons et autres prestations, dans le sens de la loi, sont impossibles, étant donné qu'il s'agit de livraisons et prestations à l'intérieur de la même entreprise. On peut parler ici d'une « prime à la concentration » atténuée seulement par les dispositions du par. 8 (voir ci-après).

4. La question est surtout intéressante en ce qui concerne les syndicats (cartels). Il s'agit là d'un groupement d'entreprises pour réaliser certains buts économiques (fixation des prix, réglementation des conditions, distribution des commandes, etc.) sans qu'il y ait entre les membres du syndicat (cartel) et le syndicat (cartel) lui-même de rapport analogue à celui qui existe entre l'entrepreneur et son organe. Les membres en effet ne sont pas soumis à la volonté du syndicat jusqu'à perdre totalement leur volonté propre. Cela se traduit déjà par le fait que l'entrepreneur appartient, par sa propre décision, au syndicat et qu'il peut résilier ce rapport. D'autre part le syndicat (cartel) n'est pas non plus l'organe de ses membres. Sont par conséquent impossibles les livraisons entre les membres du syndicat comme celles des membres au syndicat, et, de même, les ventes du syndicat aux tierces personnes.

Il faut faire, par ailleurs, la distinction entre les syndicats de livraison, et ceux d'entremise. Les premiers sont ceux qui livrent la marchandise en leur propre nom, que cela soit pour leur compte ou pour le compte de leurs membres (le syndicat agit en commissionnaire). Les seconds livrent au nom de leurs membres, par conséquent, comme simples agents. Dans le premier cas il y a deux livraisons : une livraison du membre au syndicat et une livraison du syndicat à l'acheteur. Le membre est imposable relativement à la somme portée à son crédit par le syndicat. Le syndicat est imposable, aux termes du par. 7 (3) de la loi, comme grossiste. Dans le second cas, le membre est imposable relativement à toute sa livraison, n'ayant pas la possibilité de déduire la commission du syndicat. Le syndicat n'acquitte la taxe que sur sa commission.

5. Il a été dit, ci-dessus, que les collectivités de droit public ne sont pas entrepreneurs en tant qu'elles exercent un pouvoir public. Mais en tant qu'elles prennent part à la vie économique, par des livraisons et autres prestations, dans le cadre d'une entreprise de caractère privé, elles peuvent revêtir la qualité d'entrepreneur et être, par conséquent, assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires. Ce qu'est une collectivité de droit public a été à maintes reprises énoncé par la Cour des Finances. Néanmoins, si une telle collectivité, pour remplir ses fonctions publiques, se sert d'un entrepreneur, le chiffre d'affaires de ce der-

nier est imposable [(par. 18 (4) du décret d'application]. En effet, seule, la collectivité, peut remplir des fonctions publiques. Il en est même ainsi lorsque la personne morale dont la collectivité se sert (par exemple une école constituée en forme d'une société à responsabilité limitée) est un organe de la collectivité. C'est parce que, suivant ce qui a été dit précédemment, la notion d'organe, dans le sens de la loi, suppose la domination de l'organe par un entrepreneur; une collectivité de droit public, par contre, n'est pas une entreprise.

Le par. 18 (1) du décret d'application répond à la question de savoir dans quel cas la prestation effectuée par une collectivité de droit public doit être considérée comme étant d'ordre public. Il en est ainsi lorsque le destinataire de la prestation est, en vertu d'une disposition légale, obligé d'accepter cette prestation. Si, par exemple, une commune établit et exploite des abattoirs dans le but de remplir certaines fonctions d'ordre public (de police sanitaire), ses rémunérations ne sont pas imposables, même si elle réalise un bénéfice. Au contraire, les livraisons effectuées par la commune à elle-même (livraisons de bois d'une forêt communale à l'administration communale) ne constituent pas une activité de caractère public et sont, par conséquent, assujetties à la taxe. La jurisprudence est en ce sens.

Le par. 18 (2) du décret d'application spécifie que les institutions de police sanitaire (abattoirs, établissements de désinfection, de nettoyage des rues, etc.)

exploitées par une collectivité publique sont considérées *ipso jure* comme étant de caractère public à condition qu'il s'agisse de prestations qui, « régulièrement », incombent à de tels établissements. Les établissements de désinfection ne sont même pas imposables pour les désinfections d'appartements sur commandes privées. Ils le sont, au contraire, pour la vente de produits de désinfection (Arrêt de la Cour). De même si les prestations n'appartiennent pas « régulièrement » à l'exploitation de l'établissement public, les rémunérations seront imposables. En réalité, il s'agit là surtout d'une question de fait.

Les prestations accessoires et nécessaires effectuées par des collectivités publiques ne sont pas non plus imposables. Le logement et la nourriture des élèves dans les séminaires ne sont pas assujettis à la taxe parce qu'ils sont nécessaires pour la formation des candidats.

Enfin, selon le par. 18 (5) du décret d'application, n'est pas imposable le chiffre d'affaires réalisé par le Reich et les pays allemands dans la gestion des journaux officiels.

B. — L'entreprise

6. « L'entreprise comprend toute l'activité industrielle ou commerciale de l'entrepreneur » [par. 2 (1) du décret d'application]. Elle peut se composer de plusieurs exploitations qui forment ensemble une seule entreprise.

Il a été dit ci-dessus que les livraisons et autres prestations ne sont imposables que si elles sont exécutées dans le cadre d'une entreprise. De même, les livraisons que l'entrepreneur effectue à lui-même ne sont assujetties à la taxe que s'il s'agit de prélèvements d'objets « de l'entreprise » à des fins « hors de l'entreprise ».

Une entreprise, dans le sens légal, existe dans tous les cas où quelqu'un exerce une activité, positive ou négative, pour laquelle il est entrepreneur aux termes de la loi. Une exploitation dans le sens économique n'est pas nécessaire. Si un inventeur cède à un fabricant l'exploitation de son invention à titre onéreux, cette activité, négative, de l'inventeur constitue, selon le par. 2 (1) de la loi, l'objet de son entreprise et se place dans le cadre de celle-ci.

7. Les livraisons et autres prestations à l'intérieur de l'entreprise ne sont pas soumises à la taxe faite d'une deuxième personne. Si le propriétaire d'une scierie possède une fabrique de meubles, les fournitures de bois de la scierie à l'usine ne constituent pas une livraison, même si on les désigne comme telle dans la comptabilité. Il ne s'agit pas, non plus, de livraison de l'entrepreneur à lui-même, parce que le bois n'a pas été prélevé à des fins « hors de l'entreprise », mais consommé à l'intérieur de celle-ci.

8. Non seulement rentrent dans le cadre d'une entreprise les opérations principales de son activité, c'est-

à-dire celles qui constituent l'objet de l'entreprise, mais aussi des opérations auxiliaires à son activité essentielle. Si un agriculteur vend ses produits, il s'agit d'une opération principale. S'il vend une vieille charrue ou s'il exécute occasionnellement avec ses chevaux des transports, il s'agit d'opérations auxiliaires qui se placent néanmoins dans le cadre de son entreprise. Si, au contraire, il vend sa montre ou son manteau, il exécute une opération privée, et par conséquent non imposable.

9. D'après la jurisprudence, toute réalisation d'objets appartenant à l'entreprise est une opération dans le cadre de l'entreprise (la cession d'une voiture usagée par un médecin, avocat, etc.). Si l'objet servait, d'une part, à la profession, d'autre part, à des fins privées, l'utilisation prédominante sera décisive. La cession, à titre onéreux, de toute l'entreprise ou de toute exploitation reste, aux termes de la jurisprudence, toujours dans le cadre de l'entreprise. De même, la renonciation à l'exploitation d'une entreprise à titre onéreux, est considérée comme imposable.

10. La situation fiscale de la cession de l'entreprise a été réglée, après certaines hésitations, par le décret du 1^{er} mars 1937 (décret de Patenkirchen), devenu le par. 81 du décret d'application. L'assiette de l'imposition est la totalité de la rémunération, sans que les dettes en soient déductibles. De cette totalité de

la rémunération imposable, on déduit les rémunérations partielles relatives aux actifs exonérés aux termes du par. 4 de la loi (par exemple, créances, valeurs mobilières, etc.). Le taux d'imposition est toujours de 0,5 % [par. 81 (4) du décret d'application]. Le but dans lequel l'acquéreur a acquis l'entreprise est sans importance, même s'il a l'intention d'arrêter l'exploitation. Mais il faut que les objets faisant partie de l'entreprise soient cédés à la même personne. La liquidation ne tombe pas sous le coup du par. 81.

La cession aux descendants est considérée comme succession héréditaire anticipée et n'est pas imposable. Il en est de même pour la cession entre cohéritiers, même si ceux-ci ne sont pas des descendants, à condition, toutefois, que la cession intervienne deux ans au plus tard après l'ouverture de la succession. La cession est cependant imposable si l'entrepreneur apporte son entreprise dans une société en nom collectif, bien qu'elle soit constituée entre lui et ses descendants.

L'acquéreur est responsable de la taxe qui frappe la cession de l'entreprise (Voir ci-dessous, par. 13).

C. — Opérations imposables.

a) *Livraisons et « autres prestations ».*

11. Aux termes de la loi, les livraisons sont comprises dans la notion de prestations (par. 3 : « Les livraisons sont des prestations... »). La notion de prestation est définie par le par. 241 du Code civil alle-

mand. Est prestation tout ce qui peut être objet de commerce. Au regard de la taxe il est sans importance que le contrat dont résulte la prestation soit illégitime ou immoral. Les opérations répréhensibles n'en sont pas moins imposables.

Pour que l'opération soit imposable, il faut qu'il y ait échange de prestations entre l'entrepreneur et une autre personne. La coexistence de deux personnes, dont l'une au moins est entrepreneur est donc nécessaire. Il a été déjà dit que les opérations à l'intérieur d'une même entreprise, par exemple entre deux exploitations du même entrepreneur, ne sont pas imposables.

La prestation n'est imposable que s'il y a contre-prestation, que celle-ci soit de l'argent comptant, une livraison ou une autre prestation. Il y a échange de prestations même si l'opération est effectuée en exécution d'un ordre légal ou administratif pourvu qu'il y ait une rémunération (ainsi les livraisons obligatoires au cas de guerre sont imposables). Au contraire, il n'y a pas d'échange de prestations si l'entrepreneur est contraint d'une façon illégitime à la prestation ou à la livraison (le commerçant est contraint par une émeute à vendre au-dessous du prix).

Il n'y a pas non plus échange de prestations si l'entrepreneur n'a pas de revenus [simples écritures d'ordre aux termes du par. 5 (3) de la loi, donations, etc.]. Les peines conventionnelles ainsi que les indemnités ne constituent pas des rémunérations imposables. Les remboursements effectués par une compagnie d'assu-

rances ne sont pas non plus considérés comme une rémunération, de même que les cotisations versées par les adhérents d'une association, à moins qu'elles ne soient une rémunération de prestations spéciales de la part de l'association. Cependant, d'après la jurisprudence actuelle, l'indemnité que reçoit l'entrepreneur pour la fermeture de son entreprise est imposable. Elle est considérée comme la rémunération d'une prestation dans le cadre de l'entreprise.

12. Cette différenciation entre la rémunération d'une prestation et le versement d'une indemnité devient surtout intéressante quand il s'agit de paiements entre membres d'une communauté d'intérêts (par exemple syndicats, cartels). Si une entreprise, à l'occasion d'un concours, n'obtient pas la commande désirée, mais reçoit en échange du membre de l'association qui l'a obtenue une indemnité pour le projet et le devis qu'elle a faits, ce n'est pas là une rémunération de prestation, par conséquent, la somme n'est pas imposable. De même, l'indemnité qu'un syndicat paie à ses membres, aux termes du contrat, en raison de commandes déficientes, ne constitue pas, faute de livraisons ou d'autres prestations de la part desdits membres, un paiement imposable. En effet, ce ne sont pas les membres qui ont renoncé à l'exécution des commandes, mais la communauté elle-même (le syndicat), qui ne les leur a pas passées en vertu du contrat syndical (arrêt du 11 décembre 1933 d'une importance générale). Il en est encore ainsi lorsqu'à

l'intérieur d'un cartel de répartition de commandes, un des membres, ayant dépassé son contingent, paie aux autres une indemnité d'après un barème convenu.

13. Il est important de savoir qui a effectué la livraison. La question est simple si la livraison a été exécutée par l'entrepreneur, son employé ou son organe (voir ci-dessus). Dans le cas où il y a eu des intermédiaires, on doit examiner au nom de qui la livraison a eu lieu. Si l'intermédiaire a livré en son propre nom (par exemple comme commissionnaire), il est lui-même appelé à acquitter la taxe, ayant agi dans le cadre de son entreprise. Le commettant acquittera la taxe sur sa rémunération diminuée de la commission. Si l'intermédiaire a agi au nom du commettant (en courtier ou en agent d'affaires) il s'agit de livraison du commettant, l'intermédiaire n'ayant à acquitter la taxe que sur la rémunération de son « autre prestation ».

La même règle s'applique encore quand il n'y a pas livraison, mais prestation. Si un entrepreneur de construction s'engage, en son nom, à construire une maison complète, c'est la construction tout entière qui constitue sa prestation, même s'il sous-traite avec d'autres entrepreneurs ; leurs rémunérations ne sont dans sa comptabilité que de simples écritures d'ordre aux termes du par. 5 (3) de la loi. Si, par contre, il ne se charge que de la construction des murs, tandis qu'il agit vis-à-vis des autres artisans

en intermédiaire, la rémunération pour laquelle il doit la taxe n'est qu'une fraction de la rémunération totale, celle qui est relative à sa prestation (construction des murs et commission éventuelle). L'autre fraction n'est imposable que chez les entrepreneurs sous-traitants.

14. Très fréquent est le cas d'un entrepreneur A. qui met la main-d'œuvre à la disposition d'un autre entrepreneur B. (surtout à une entreprise de mine). Différentes hypothèses peuvent alors se présenter :

1^o A. met ses ouvriers à la disposition de B. sans que ceux-ci entrent directement en rapport contractuel avec B.

a) Si c'est l'ouvrage qui constitue l'objet du contrat entre A. et B., A. acquittera la taxe sur toute la somme que B. lui paiera sans qu'il puisse déduire les salaires, même si B. les paie directement aux ouvriers ;

b) Si l'objet du contrat n'est que la mise à la disposition de B. de la main-d'œuvre, la rémunération de A. est constituée par le supplément que B. lui paie en dehors des salaires.

2^o Si les ouvriers s'engagent directement envers B., leurs salaires, que B. paie à A., ne sont, dans la comptabilité de ce dernier, que de simples écritures d'ordre [par. 5 (3) de la loi].

15. L'échange de prestations à l'intérieur des sociétés soulève un problème d'une importance par-

ticulière. Il est à noter qu'en cas de sociétés de toutes sortes, il faut faire la distinction entre l'association et ses membres — personnes physiques ou personnes morales — qui eux-mêmes peuvent être entrepreneurs. Des livraisons et des prestations sont donc possibles, soit entre l'association et ses membres, soit entre les membres eux-mêmes. On peut classer ces différentes prestations en trois groupes selon l'occasion à laquelle elles se présentent :

- a) A l'occasion de la fondation, de l'augmentation du capital et de l'entrée de nouveaux associés ;
- b) A l'occasion de la sortie des associés ou de la liquidation ;
- c) Pendant la durée de la société.

Ad a : Dans le premier cas, chaque associé obtient une part de biens de la société contre son apport ou son droit d'entrée. La prestation de la société aux membres (la prestation de la quote-part) n'est pas taxable en vertu du par. 4 (8) de la loi.

Quant à la prestation des membres à la société dans le but d'acquérir la part, il faut distinguer s'il s'agit d'argent comptant ou d'apport. S'il s'agit d'argent comptant, l'associé n'effectue aucune livraison ni autre prestation, même s'il acquiert la part pour les besoins de son entreprise. En effet, les paiements au comptant effectués par un entrepreneur (et à plus forte raison par un non entrepreneur) en vue d'obtenir des livraisons ou d'autres prestations, ne sont ni livraisons ni prestations, aux termes de la loi.

Si le membre fait un apport, il s'agit d'une livraison qui sera en principe imposable pourvu qu'elle soit effectuée par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise (par exemple l'associé, entrepreneur en bâtiments, construit à titre d'apport une maison pour la société). Cependant, en vertu du par. 4 (9) de la loi, ne sont pas imposables les prestations assujetties à l'impôt sur les sociétés. Ce dernier frappe les prestations effectuées dans le but d'acquérir des parts de société par actions par le premier acquéreur, c'est-à-dire par les fondateurs, par les nouveaux associés, etc. (Voir ci-après).

Ad b : Si la société cède à un membre des biens lui appartenant, la prestation est imposable. Il en va de même si l'associé quitte la société en prenant en charge une partie de ses biens contre rémunération. Cette dernière est représentée par la valeur de sa créance de liquidation, si cette créance est réglée par la prise en charge desdits objets, ou par la valeur des parts qu'abandonne l'associé. Au contraire, le membre lors de sa sortie obtient-il de l'argent comptant, il n'y a pas d'opération imposable. Dans tous ces cas, l'associé qui cède sa part contre une rémunération, n'est pas lui-même imposable en vertu dudit par. 4 (8) de la loi.

Quand il y a liquidation, différentes hypothèses doivent encore être envisagées.

L'entreprise sociétaire ou les exploitations économiquement indépendantes peuvent être cédées en bloc,

que cela soit à un associé ou à un tiers : c'est le cas visé au par. 81 du décret d'application (voir ci-dessus). Mais si la liquidation est successive, les rémunérations sont alors imposables chez la société en liquidation ; de même, au cas où les biens sociétaires seraient partagés entre les associés sans liquidation, la rémunération imposable étant représentée par la valeur des quote-parts restituées par les associés. Cette restitution elle-même n'est pas imposable chez les associés [par. 4 (8) de la loi, voir ci-après].

Si les associés d'une société en nom collectif apportent les biens de celle-ci dans une société de capital, il y a alors deux cessions, l'une de la société en nom collectif aux associés, l'autre de ceux-ci à la société de capital. La première est imposable (à l'exception des immeubles, créances, etc.), la deuxième est exempte de taxe en vertu du par. 4 (9) de la loi (jurisprudence).

Si une communauté d'héritiers est liquidée de façon que l'un d'eux obtienne l'entreprise et les autres de l'argent comptant, ce n'est pas une cession d'entreprise, mais une acquisition *mortis causa* qui n'est pas imposable, à condition qu'elle intervienne, au plus tard, deux ans après le décès (par. 81 du décret d'application, voir ci-dessus).

Ad c : En ce qui concerne les prestations effectuées par les membres d'une société, à cette société, pendant la durée de celle-ci, il faut noter d'abord que l'associé qui travaille uniquement pour la société n'est

pas entrepreneur. Pour l'associé entrepreneur, les livraisons et autres prestations qu'il fait à la société, dans le cadre de son entreprise, sont imposables. C'est surtout le cas où le membre d'un syndicat (ou d'une société coopérative) livre à l'association qui à son tour livre à des tierces personnes. Il s'agit de deux livraisons imposables.

Les versements que la société reçoit de ses membres sont, soit des rémunérations de prestations, soit de simples cotisations. Les prestations de la société à l'adresse de ses membres, peuvent présenter un double caractère : soit que la société les effectue à la destination d'un membre individuel, soit qu'elles servent à atteindre le but sociétaire commun. Ces dernières prestations ne sont pas imposables, parce que les versements faits par les associés à la société, nécessaires au but commun, ne sont que des cotisations non imposables. Les cotisations peuvent même ne pas être identiques pour tous les associés à condition toutefois que leur inégalité ne soit pas due à l'importance de l'activité de la société en faveur d'un membre individuel. Dans ce dernier cas, en effet, ce ne serait plus une cotisation sociétaire, mais une rémunération en échange de prestations, par conséquent, une rémunération imposable. Ce problème de la distinction entre cotisation et rémunération imposables dans le cadre d'une société fait l'objet d'une jurisprudence abondante. La Cour notamment décide toujours que les sommes payées par les membres d'un syndicat, en vue d'obtenir la cession du contingent d'un autre

membre, sont imposables comme rémunérations d'une prestation individuelle.

Quant aux livraisons et aux autres prestations des membres d'une association entre eux, les dispositions générales sont valables, que ces prestations soient en rapport avec l'association ou non.

b) *Livraisons en particulier.*

16. L'objet de la livraison est constitué par des choses matérielles de toute sorte y compris le gaz, l'électricité, la vapeur, etc. La transmission des droits n'est pas une livraison, mais une prestation. Il y a livraison aux termes de la loi, lorsque l'entrepreneur procure à son acheteur le pouvoir de disposer de l'objet, c'est-à-dire le met en état de disposer en son propre nom de l'objet de la livraison [par. 3 (1) de la loi, par. 2 (1) du décret d'application]. En général, le pouvoir de disposer de l'objet est transmis en même temps que la cession de la propriété (tradition, *traditio brevi manu, constitutum possessorium*), ou moyennant certains papiers de tradition (warrant, connaissance, etc.). La livraison ne suppose pas que l'entrepreneur soit le propriétaire de la chose (cas typique : le commissionnaire).

17. Deux questions se posent à propos de la livraison : celle du moment et de l'endroit de la livraison, c'est-à-dire du temps et du lieu où la livraison est exécutée ou est considérée comme telle. « Une livraison est exécutée là où l'objet se trouve au

moment où le pouvoir d'en disposer est acquis » (par. 4 du décret d'application). Par conséquent, si l'entrepreneur transporte l'objet avec ses propres moyens chez son client, la livraison est exécutée au moment de la tradition de l'objet au siège du client. Si le client va chercher lui-même l'objet chez l'entrepreneur, la livraison est exécutée au siège de l'entrepreneur. Lorsque les objets se trouvent, par exemple, dans un magasin général, l'endroit de livraison est le magasin, le moment de livraison, la tradition du warrant. L'électricité, le gaz, la chaleur, l'eau, etc., sont livrés là où se trouve le compteur. Le moment et l'endroit de la livraison sont importants quant à la période d'imposition, et pour déterminer s'il y a livraison à l'étranger, par exemple exportation, ou non.

Au cas où l'entrepreneur fait acheminer la marchandise chez l'acheteur par une tierce personne (chemin de fer, poste, armateur, commissionnaire de transports), la loi déclare que c'est la tradition de la marchandise par l'entrepreneur au voiturier, etc. qui décide du moment et de l'endroit de livraison : la livraison « est censée être exécutée » quand la marchandise est remise à la tierce personne [par. 5 (2) du décret d'application].

La livraison n'est imposable que si elle est exécutée à l'intérieur du pays ; peu importe que l'entrepreneur soit citoyen du Reich, qu'il ait son domicile ou une entreprise dans le pays, etc. [par. 1 (2) du décret d'application].

Les ventes successives (A. vend la marchandise à B., B. à C., A. livre directement à C.) constituent une double livraison imposable exécutée au même moment et au même endroit.

Quand les opérations de livraison sont exécutées par des commissionnaires (« est commissionnaire qui professionnellement achète ou vend en son propre nom des marchandises ou valeurs mobilières appartenant à un autre » au commettant — par. 383 du Code de commerce allemand), on considère qu'il y a là deux livraisons. Il est à remarquer que si le commissionnaire renvoie au commettant la marchandise non vendue, il ne s'agit pas de livraison.

Si le vendeur se réserve le droit de rachat et en fait emploi, il s'agit de deux livraisons séparément imposables.

18. Il en est autrement pour le cas du par. 6 du décret d'application. Dans cette hypothèse la livraison ne concerne pas la totalité de la matière remise, la tradition de cette totalité étant cependant physiquement inévitable. L'exemple typique est la livraison de lait ou de betterave à sucre. Le plus souvent, l'objet de la livraison n'est pas le lait entier, la betterave entière, mais seulement les matières grasses contenues dans le lait, le sucre contenu dans la betterave. Le client doit alors restituer au livreur le résidu qui, dès le début, ne constitue pas l'objet de la livraison. Par conséquent, cette restitution n'est pas une opération imposable. Il suffit que l'acheteur restitue à la

place du lait écrémé reçu par le livreur la même quantité de lait écrémé d'autre provenance.

La condition de l'application du par. 6 du décret d'application est que la restitution du lait écrémé soit d'avance obligatoire. Il en est autrement, lorsque la laiterie peut décider elle-même, si elle restitue ou non au cultivateur le lait écrémé et en quelle quantité (Jurisprudence).

c) « *Autres prestations* » en particulier.

19. Une telle prestation peut avoir pour objet soit une action positive, soit une tolérance ou abstention, soit enfin des éléments positifs et négatifs réunis. Les prestations positives les plus fréquentes sont les suivantes :

a) La location. Le bailleur est déjà entrepreneur par le fait d'avoir loué, même s'il est, par exemple, un employé. Cependant la location d'immeubles est exonérée en vertu du par. 4 (10) de la loi ;

b) Le commodat. Etant donné qu'il est par définition gratuit il n'est pas imposable ;

c) Le Prêt. La restitution du capital prêté, n'est pas une prestation imposable. Les intérêts sont exonérés par le par. 4 (8) de la loi ;

d) Les prestations reposant sur un contrat de travail. Elles ne sont pas soumises à la taxe ;

e) Les prestations résultant d'un contrat d'ouvrage (l'entrepreneur ne fournit pas les matériaux). Il s'agit surtout de prestations effectuées par des artisans et des façonniers ;

f) Les prestations des intermédiaires de commerce (courtiers, agents d'affaires) ;

g) Les prestations des transporteurs de personnes et de marchandises.

Les prestations négatives les plus fréquentes sont les suivantes :

a) Résiliation à titre onéreux d'un contrat ; la rémunération est imposable ;

b) La cession de licence par le propriétaire d'un brevet ;

c) L'abandon d'une activité commerciale à titre onéreux ainsi que la cession de la quote-part à la production (contingent) par un producteur dans le cadre d'un syndicat (cartel).

20. Il faut que les prestations aient lieu à l'intérieur du pays (par. 7 (2) et (3) du décret d'application). Il suffit, cependant, que la plus grande partie de la prestation soit exécutée à l'intérieur du pays. Par exemple, une agence de voyage qui organise des voyages collectifs et n'agit que comme intermédiaire en ce qui concerne les prestations exécutées par d'autres entrepreneurs indépendants (hôteliers, restaurateurs, guides, etc.) est imposable relativement à la totalité de sa commission, car toute son activité d'intermédiaire est située à l'intérieur du pays, alors même que les autres prestations seraient exécutées à l'étranger.

Une prestation négative est exécutée là où l'activité serait entreprise, s'il n'y avait pas abandon. Si, par exemple, un entrepreneur étranger abandonne en

faveur d'un entrepreneur à l'intérieur du pays, une activité exercée dans le pays, la rémunération sera imposable même si le contrat est passé à l'étranger et la rémunération payée à l'étranger.

Quant aux opérations de transports, la partie de la rémunération qui correspond aux transports à l'intérieur du pays, est seule imposable.

**D. — Livraison faite par l'entrepreneur
à lui-même.**

21. Il n'y a pas livraison proprement dite. L'entrepreneur prélève des matériaux de son entreprise pour sa propre consommation. Ce prélèvement par l'entrepreneur est assimilé à une opération imposable. Au contraire, si un médecin traite un membre de sa famille ou si un cordonnier répare ses chaussures, il n'y a pas d'opérations assujetties à la taxe, la livraison seule étant imposable et non pas les prestations effectuées par l'entrepreneur à lui-même.

Il est sans importance que l'entrepreneur ait acquis tout fait l'objet consommé ou qu'il l'ait lui-même fabriqué. Dans ce dernier cas, c'est la valeur du produit et non seulement celle des matériaux employés qui sert d'assiette à la taxe.

Si l'objet du prélèvement est exonéré, l'exonération s'étend également audit prélèvement. L'entrepreneur qui prélève de son entreprise des valeurs mobilières à des fins privées n'est pas imposable (par. 4 (8) de la loi). Les prélèvements d'argent comptant ne sont

pas non plus assujettis à la taxe, ne constituant pas une livraison à soi-même, au sens légal.

Il faut, par ailleurs, que la chose soit prélevée sur une entreprise. Si quelqu'un possède un jardin exclusivement pour ses propres besoins, il n'y a pas entreprise et la consommation des produits du jardin est, par conséquent, affranchie de toute taxe.

Enfin, le prélèvement doit être affecté à un usage qui se place hors de l'entreprise. Si le propriétaire de plusieurs exploitations prélève certaines choses d'une exploitation pour l'usage d'une autre, l'opération n'est naturellement pas assujettie à la taxe (voir ci-dessus).

D'autre part, au cas où le prélèvement est destiné à la fois à des fins privées et à des fins professionnelles, il n'est impossible que dans la mesure où l'usage privé prévaut sur l'usage professionnel. Si, par exemple, l'entrepreneur en bâtiments construit un garage pour sa voiture privée, ainsi que pour celle de son entreprise, l'administration devra examiner quel est l'usage qui l'emporte sur l'autre.

L'assiette de la taxe, en cas de livraison par l'entrepreneur à lui-même, est déterminée par le par. 5 (1) de la loi. L'entrepreneur est-il lui-même producteur de la chose prélevée, l'assiette est alors représentée par son prix de vente. L'entrepreneur, au contraire, a-t-il acquis tout fait l'objet prélevé, la taxe sera calculée sur le prix d'acquisition. L'administration aura souvent à procéder à une évaluation (par exemple dans le cas du garage ci-dessus).

Le taux de la taxe est de 2 % [par. 7 (1)] ou de 1 %

[par. 7 (2)]. Le taux de 0,5 % [par. 7 (3)] ne peut jamais être appliqué (voir ci-dessous).

E. — Importations.

22. En vertu du par. 1 (3) de la loi, toute importation est soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires. La taxe à l'importation prend le nom de taxe de compensation. Le par. 19 (1) du décret d'application définit l'importation de la façon suivante : « Il y a importation lorsqu'un objet arrive de l'étranger dans le pays ». Auparavant la notion d'importation était un peu différente : importation signifiait « livraison venant de l'étranger dans le pays ». De la nouvelle définition, il résulte que même celui qui transfère un objet lui appartenant, de l'étranger dans le pays, pour son propre usage, effectue une importation assujettie à la taxe de compensation, sans qu'il y ait livraison, faute d'une deuxième personne. C'est l'administration de la douane qui décide du paiement du droit de douane et de la taxe de compensation. La taxe sur le chiffre d'affaires *stricto sensu* ne peut pas être perçue dans cette dernière hypothèse, faute de livraison.

Mais le plus souvent, il y a importation et livraison tout à la fois, bien que même ici, il faille distinguer entre les deux cas. La livraison peut être antérieure à l'importation lorsque l'objet a été remis au voiturier à l'étranger ; cette livraison n'est pas imposable, étant exécutée hors du pays. La livraison est postérieure à l'importation quand elle est exécutée dans le pays. En

principe, elle est alors imposable, mais il peut y avoir exonération aux termes du par. 4 (2) de la loi.

F. — Domaines territorial de la Loi.

23. Aux termes du par. 1 (1) de la loi, ne sont imposables que les livraisons et autres prestations que l'entrepreneur exécute à l'intérieur du pays. Les livraisons et autres prestations exécutées à l'étranger ne supportent pas, par conséquent, la taxe.

D'après la nouvelle rédaction du par. 1 du décret d'application (en vigueur à partir du 1^{er} octobre 1940), est considéré comme « intérieur du pays », le territoire du Grand Reich et le Protectorat de Bohême-Moravie, à l'exception des zones franches de douane (par exemple les ports francs). L'étranger est le territoire qui, d'après la définition précédente, n'appartient pas au pays.

Sont compris dans le territoire du Grand Reich : L'Ostmark, c'est-à-dire l'Autriche (à partir du 1^{er} mai 1938), le territoire des Sudètes (à partir du 1^{er} janvier 1939), Memel (1^{er} mai 1939), Danzig (1^{er} novembre 1939), la Silésie (20 novembre 1939), Eupen, Malmédy et Moresnet (1^{er} juin 1940), le Luxembourg (1^{er} octobre 1940), l'Alsace (1^{er} novembre 1940), la Lorraine (1^{er} janvier 1941), la Styrie inférieure (1^{er} juillet 1941). Le Protectorat de Bohême-Moravie et les Pays-Bas ont obtenu, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, un système correspondant à celui du Grand Reich, à dater respectivement du

1^{er} octobre 1940 et du 1^{er} juillet 1941. (Pour le Protectorat voir l'appendice).

Aux zones franches appartiennent, en dehors de la zone de trois milles et de l'Ile d'Heligoland, les ports francs de Brême, Bremerhaven, Cuxhaven, Emden, Hambourg et Kiel.

Par ailleurs, les bâtiments d'ambassade, bien qu'exterritoriaux, rentrent néanmoins dans la catégorie des territoires assujettis à la taxe. De même les bateaux qui se trouvent à l'intérieur dudit territoire.

L'espace aérien au-dessus de ce territoire est compris, lui aussi, dans le domaine de la loi.

G. — Personnes et opérations imposables en France.

24. Le cercle de personnes imposables à la taxe de 9 % ou de 3 % en France est à la fois plus large et plus étroit que celui du Reich. C'est la conséquence logique de la conception du législateur français, quant à l'imposition de la circulation des produits, conception qui est, au moins quant à la taxe unique de 9 %, diamétralement opposée à celle du législateur allemand. On a pu déjà se rendre compte que la notion de l'entrepreneur qui est le pivot du système allemand est beaucoup plus large que celle de « producteur » ou de « fabricant » telle qu'elle est définie dans l'art. 7 du Code (1).

(1) Code français des taxes à la production (décret du 29 avril 1937, mis à jour au 1^{er} octobre 1942).

Tout d'abord ce n'est que le producteur, et pas le commerçant, qui acquitte la taxe, à moins que ce dernier n'ait pris la position de producteur. Au contraire, en Allemagne, le commerçant qui satisfait à la notion de l'entrepreneur est *ipso facto* redevable de la taxe pour toutes ses opérations imposables.

Le législateur français a encore rétréci le cercle des producteurs imposables en exonérant les artisans qui remplissent les conditions du par. 23 du Code des impôts directs (à l'exception de ceux qui ont pris position de producteur pour recevoir les marchandises en suspension de la taxe). Le système allemand quant aux artisans ne connaît que l'exonération — d'ailleurs beaucoup plus étroite — du par. 4 (14) (Voir ci-après).

Par ailleurs, l'art. 11 du Code déclare qu'en aucun cas les professions agricoles ne supporteront la taxe de 9 %. Cette disposition réduit, une fois de plus, considérablement la notion de producteur imposable. Tant que l'agriculteur ne sera pas imposable à la cédule de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il ne sera pas non plus assujéti à la taxe à la production. Le législateur allemand n'a pas du tout exempté les agriculteurs de l'obligation contributive. Il leur a seulement accordé quelques privilèges, tels que le taux réduit du par. 7 (2) de la loi et la limite exonérée pour les livraisons qu'ils s'effectuent à eux-mêmes [par. 4 (15)], les libérant seulement en plus de l'obligation d'adresser à l'administration des déclarations préliminaires et annuelles aux termes du par. 13 de la loi.

D'autre part, en France, se trouvent éliminées, du champ d'application de la taxe, les personnes qui n'accomplissent pas des actes relevant de professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (art. 1^{er} du Code). C'est ainsi que les personnes exerçant des professions dites libérales ou une activité intellectuelle (avocat, médecin, notaire, architecte, ingénieur, etc., ainsi que les artistes, écrivains, etc.) échappent totalement à la taxe, sauf quelques rares exceptions (le médecin qui exploite une clinique, l'architecte qui passe marché avec les propriétaires pour la construction de maisons moyennant un prix forfaitaire global et fait exécuter les travaux sous sa propre responsabilité en s'adressant aux entrepreneurs de son choix, etc.) Les mêmes personnes étant des entrepreneurs au sens de la loi du Reich, sont en Allemagne soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires et ne bénéficient que de quelques privilèges, tels que la limite non imposable de 6.000 marks aux termes du par. 4 (13) ou le système spécial relatif à l'imposition des acomptes (Voir par. 17).

25. De même, en ce qui concerne les prestataires de service, un groupe important de personnes assujetties à la taxe en Allemagne, y échappe en France. Il s'agit du groupe d'intermédiaires de commerce (courtiers, commissionnaires et représentants autres que ceux soumis à la cédule des traitements et salaires) qui se trouvent dans une situation privilégiée par rapport à ceux du Reich. En effet, seul doit la taxe

de 3 % sur le prix de vente, l'intermédiaire rémunéré autrement que par une commission préalablement fixée. Celui qui est rémunéré par une commission fixée d'avance, n'aura à acquitter ladite taxe que sur le montant brut de sa commission, et encore à condition que son entremise porte sur des affaires elles-mêmes frappées de cette taxe : opérations *a)* réalisées par les marchands de biens et assimilées ; *b)* relatives à des maisons construites en vue de la vente ; *c)* portant sur les ventes ou importations d'objets anciens d'occasion ; *d)* afférantes aux ventes d'eau, de gaz et d'énergie électrique ; *e)* concernant les mélasses. Dans tous les autres cas, les opérations des intermédiaires ne sont pas imposables, qu'elles se rapportent à des ventes de marchandises frappées de la taxe de 3 % ou de 9 %, ou d'une taxe unique spéciale, ou d'une taxe fusionnée, ou à une marchandise exonérée.

Au contraire, le commissionnaire allemand, facturant en son nom, est toujours redevable de la taxe sur la totalité de la rémunération et non pas seulement sur sa commission. L'agent d'affaires aura toujours à acquitter la taxe sur sa rémunération et cela, même lorsque son activité porte sur un objet exempté aux termes du par. 4 (1 à 6) de la loi du Reich, ne bénéficiant que d'une limite de 6.000 marks exonéré par le par. 4 (13) de la loi.

Le législateur français exempté aussi de la taxe de 3 % les affaires effectuées par les courtiers en marchandises, inscrits et assermentés, exonération qui n'a pas de correspondant en droit allemand.

Il existe, enfin, un dernier grand groupe favorisé par le système français : celui des façonniers. En effet, les opérations à façon ne sont imposables que si elles portent sur des produits ayant déjà supporté la taxe de 9 % ou de 3 % et appartenant à de simples particuliers. Le façonnier est donc exonéré de la taxe sur le montant de sa rémunération quant aux travaux qu'il exécute pour le compte d'un producteur. Le façonnier allemand ne connaît pas ce privilège. Il ne sera exonéré que dans les conditions du par. 4 (14) et il pourra éventuellement bénéficier du taux réduit aux termes du par. 57 du décret d'application (voir ci-après).

26. Cependant, il est aussi des cas, où le législateur français assujettit à la taxe des personnes qui en Allemagne ne le sont pas. On a vu l'importance que le législateur allemand attache à la notion d'organe lequel, étant une personne morale dépendant d'une façon qualifiée de l'entrepreneur, n'est pas lui-même entrepreneur. La notion d'organe reste ignorée du système français. On peut même dire, que, dans un certain sens, le législateur français se place à un point de vue opposé du législateur allemand. En effet, l'art. 16 par. 2 du Code stipule que dans le cas où des ventes sont effectuées par une société qui est la filiale d'une société productrice, ou dont celle-ci est la filiale, la taxe due sera assise, non pas sur le prix de vente de la société productrice à la société acheteuse, mais sur le prix de vente en gros appliqué par

cette dernière. Il s'ensuit que le législateur français considère la filiale comme redevable, en la définissant, à l'art. 1^{er} du décret du 28 juin 1933, comme société qui se trouve placée sous la dépendance ou sous la direction d'une autre. L'art. 2 dudit décret précise la notion de dépendance en des termes qui se rapprochent sensiblement de la définition allemande de l'organe. En définitive, l'organe qui, dans le système du Reich, n'est pas un entrepreneur imposable, appartient, en France, au nombre des redevables de la taxe.

27. Il est encore intéressant de mentionner le traitement appliqué aux collectivités publiques dans les deux systèmes. Il a été dit, ci-dessus, qu'en Allemagne, seules les collectivités publiques, en tant qu'elles exercent un pouvoir public, ne sont pas imposables, tandis que l'entrepreneur dont la collectivité publique se sert pour remplir son activité, est assujetti à la taxe. Le système français repose sur un principe contraire. La loi dispose que sont exonérées de la taxe de 3 % les affaires effectuées par les exploitants de services publics concédés (tenus d'appliquer des tarifs fixés ou homologués par autorité publique et soumises à ces tarifs). Il s'ensuit que le législateur, contrairement à celui du Reich, n'exonère que le concessionnaire des services publics, mais non pas la collectivité publique, au cas où elle prendrait elle-même en charge lesdits services. C'est si vrai qu'il a fallu l'intervention du Ministre des Finances pour ne pas imposer la taxe aux communes exploitant directe-

ment des services publics (Lettre autogr. du 27 mars 1935).

28. En résumé, le cercle des personnes imposables en France est à la fois plus large et plus étroit que celui du Reich. Il en est de même quant au cercle des affaires imposables. On a pu se rendre compte à quel point la notion de « livraisons et autres prestations » imposables est large dans le système allemand. En la comparant à la conception française des opérations imposables on voit immédiatement que cette dernière est beaucoup plus modeste. En effet, le législateur français, en concentrant l'imposition sur une seule opération, ne frappe — quant à la taxe de 9 % — que les ventes du producteur (ou de celui qui prend cette position volontairement), soit à un consommateur, soit à un commerçant en vue de la revente en l'état (à moins que ce dernier n'ait pris la qualité de producteur), soit à un producteur lorsque la vente porte sur un objet autre que celui susceptible d'être reçu en suspension de la taxe, soit enfin à un producteur imposé forfaitairement (art. 8 du Code) ; d'autre part, il impose les opérations assimilées à des ventes à la consommation (art. 9 du Code) et les livraisons qu'un producteur se fait à lui-même (art. 3 du Code). Les autres livraisons, notamment celles du simple commerçant à son client, restent exclues du champ d'application de la taxe unique. Il n'en est pas de même en Allemagne où la cascade des impositions successives, n'est arrêtée qu'exceptionnellement par

quelques dispositions spéciales (par exemple par. 16 de la loi, par. 56 du décret d'application).

Le domaine d'application de la taxe française se trouve par ailleurs rétréci du fait que sont exclues les opérations de vente, de commission et de courtage portant sur les produits déjà soumis à un impôt direct spécial, ou à un droit de douane comprenant une taxe unique spéciale fusionnée, ou à une taxe unique spéciale visée par les art. 50 à 63 du Code français. Le système allemand n'a pas de dispositions analogues, la notion de taxe unique lui étant étrangère.

29. Un cas spécial mérite encore d'être noté, comme entrant dans le cadre de la comparaison des deux systèmes : c'est celui des objets d'occasion. Par application du principe de perception unique, la taxe de 9 % n'est plus exigible sur un objet d'occasion, qui, après avoir été partiellement consommé, est remis en circulation, et cela, même s'il était vendu par un producteur. Il n'en est autrement qu'au cas de déchets neufs d'industrie provenant de matières qui avaient été livrées au producteur en suspension de taxes, lesdits déchets étant acquis par un négociant ordinaire, à moins qu'ils ne soient cédés gratuitement, parce qu'alors leur valeur est déjà incorporée dans le prix des objets fabriqués.

La loi allemande, ne connaissant pas le principe de la perception unique, assujettit les livraisons d'objets d'occasion à la taxe, chaque fois qu'ils

sont livrés par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise. Le même principe n'est accepté par le législateur français qu'en ce qui concerne les ventes d'articles d'occasion ayant le caractère d'objets anciens d'orfèvrerie, de bijouterie et de joaillerie, etc. [art. 13 (5) du Code], lesquels supportent la taxe de 3 % autant de fois qu'il y a transaction entre commerçants, y compris la dernière livraison à l'adresse du particulier (par. 69 de l'Instruction du 13 février 1937).

30. Cependant, nous rencontrons des cas où le législateur français assujettit à la taxe des opérations qui échappent à la taxation du Reich.

L'art. 3 (6) du Code frappe de taxe les livraisons qu'un producteur se fait à lui-même et portant sur des produits extraits ou fabriqués par lui et utilisés, soit pour les besoins de ses diverses exploitations, soit dans une entreprise de travaux, une affaire de prestation de service ou de ventes à consommer sur place.

Au contraire, la loi allemande qui repose, comme on l'a vu, sur le principe de l'unité d'entreprise, même au cas de plusieurs exploitations, n'assujettit à la taxe que les livraisons faites par l'entrepreneur à lui-même pour un usage qui se place hors de l'entreprise. Il s'ensuit que les prélèvements d'objets d'une exploitation à destination d'une autre ne sont pas soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette « prime à l'intégration » n'est paralysée que pour le domaine des textiles, par les dispositions du décret

d'application suivant la règle générale inscrite au par. 8 de la loi (voir ci-dessus).

Ensuite, l'art. 13 (4) du Code assujettit à la taxe de 3 % les opérations des marchands de biens et les ventes de maisons et appartements. Cette disposition s'applique à toutes les ventes d'immeubles effectuées par les marchands de biens, à l'exception de celles portant sur les immeubles qui leur sont échus par succession ou donation ou qu'ils ont achetés pour leur usage personnel. La même taxe frappe, en vertu de l'art. 2 de la loi du 25 mars 1936, les ventes d'immeubles, construits spécialement à cet effet, ainsi que les ventes d'appartements, en les exonérant toutefois des droits de mutation. A l'opposé, le par. 4 (9) de la loi allemande exonère les affaires tombant sous le coup de la loi relative au droit de mutation, c'est-à-dire surtout les ventes d'immeubles (à l'exception de machines et d'installations industrielles).

Par ailleurs, le législateur français assimile à des ventes à la consommation et assujettit, par conséquent, à la taxe, les livraisons par un producteur d'objets ou de produits de sa fabrication faits à titre de prime lors de ventes de produits non fabriqués par lui (au cas contraire la valeur de la prime est censée être incorporée dans le prix de vente passible de la taxe de 9 %). Le législateur du Reich n'assujettit une livraison qu'en cas de contre-prestation, c'est-à-dire lorsqu'elle est rémunérée. Les primes ne sont donc pas imposables faute de rémunération et ne le sont pas non plus en tant que prélèvement d'objet par l'entrepre-

neur lui-même, parce que le prélèvement est opéré pour un usage qui se place dans le cadre de l'entreprise.

D'autre part, le Code français (art. 4) soumet à la taxe de 9 % l'achat, par un commerçant ou fabricant à un particulier, d'articles d'occasion, consistant en pierres précieuses, perles ou objets dans la fabrication desquels sont entrées des pierres précieuses ou des perles ; dans les mêmes conditions il assujettit à la taxe, l'achat de produits passibles d'un impôt indirect (remaniement effectué par l'art. 20 de la loi du 31 décembre 1941). Le législateur français frappe ici de taxe, non pas la livraison, mais l'achat. La loi allemande ne peut, par principe, assujettir à la taxe lesdites opérations, parce que la livraison qui seule peut être retenue comme opération imposable (en dehors des prestations) est effectuée par un particulier, et non par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise.

En ce qui concerne les sommes reçues à titre d'indemnité, le principe admis par les deux systèmes français et allemand est identique : ces sommes ne sont pas imposables (jurisprudence du Conseil d'Etat). Cependant, l'administration française assujettit à la taxe de 3 % les pénalités que certains membres d'une entente industrielle (syndicat), versent aux autres adhérents pour dépassement du contingent de production qui leur était assigné. Elle admet seulement qu'une compensation s'établisse entre les indemnités reçues et les pénalités acquittées par un même adhérent. On

a vu en étudiant ce problème en droit allemand que celui-ci, fidèle au principe que sans contre-prestation il n'y a pas imposition, ne retient pas lesdites pénalités dans le chiffre d'affaires imposable d'un adhérent de cartel (syndicat).

31. Pour terminer, il convient de remarquer que le système français, aussi bien que celui du Reich, considère comme condition *sine qua non* d'imposition, l'accomplissement de l'opération à l'intérieur du pays. Mais ce principe une fois établi, les conséquences n'en sont pas toujours identiques dans les deux pays. Le cas des agences de voyages est caractéristique. En Allemagne comme en France, ces agences en tant qu'agents d'affaires sont imposables. Mais si une agence française organise un voyage dont une partie se passe à l'étranger, la taxe n'est due que sur la rémunération qui représente le prix de la partie du voyage exécutée en France ; si le voyage se passe entièrement à l'étranger, l'activité de l'agence échappe totalement à la taxe en France. Il n'en va pas ainsi en Allemagne. L'agence acquitte la taxe dans tous les cas sur la totalité de sa commission, parce que son activité d'intermédiaire a eu lieu à l'intérieur du pays. (En ce qui concerne la question des sommes admises à la déduction, voir par. 5 de la loi.)

Les autres différences dans l'imposition de certaines opérations seront traitées en étudiant le par. 4 de la loi du Reich concernant les exonérations.

II. — Exonérations [Par. 4 de la loi].

a) Importations [Par. 4 (1)].

Est exonérée l'importation d'objets qui, aux termes des prescriptions douanières, ne sont pas assujettis aux droits de douane. Il s'agit de dispositions qui règlent la perception des droits à l'occasion de l'entrée des marchandises étrangères dans le pays. Les mêmes dispositions exonèrent l'importation de matières premières nécessaires à la production allemande n'existant pas du tout, ou pas en quantités suffisantes à l'intérieur du pays. La liste desdits objets (liste libre 1) est établie par le Ministre des Finances.

En France. Les exonérations à l'importation aux termes de l'art. 47 du Code français sont plus abondantes que celles du Reich, car elles comprennent tous les produits exonérés à l'intérieur du pays (sauf les produits du monopole) et en plus ceux énumérés spécialement par ledit art. Or, cette liste est plus étendue que la liste libre 1 du Reich.

b) Importations prolongées [Par. 4 (2)].

Cette disposition exonère :

- 1^o la soi-disant exportation prolongée ;
- 2^o la première livraison en gros, hors d'un port maritime, de certains objets importés.

Les objets qui bénéficient de cette exonération sont définis par le Ministre des Finances et se trouvent sur la soi-disant liste libre 2.

« L'importation prolongée » est définie comme l'ensemble de livraisons de certains objets effectuées en gros dans les ports maritimes et consécutives à l'importation dans un tel port.

I. Les conditions de l'exonération pour une importation prolongée sont les suivantes :

a) L'objet livré doit se trouver sur la liste libre 2. (La liste 1 concerne la taxe de compensation et exonère les objets qui, à l'importation, ne sont pas soumis à la taxe en vertu du par. 4 (1)). Il s'agit de matières premières, de produits semi-ouvrés, de denrées et de nourriture d'animaux ;

b) L'objet doit être importé de l'étranger dans un port maritime (1). La voie par laquelle il y est entré est sans importance ;

c) La livraison doit être effectuée dans un port maritime. A l'intérieur du même port maritime ou entre différents ports maritimes, un nombre illimité de livraisons du même objet (les autres conditions de l'exonération étant remplies) est exempté de la taxe. Il y a livraison dans un port maritime, non seulement

(1) Il ne faut pas confondre un port maritime avec un port franc. Au contraire les deux s'excluent. Ce dernier est, relativement à la taxe, considéré comme étranger tandis qu'un port maritime appartient à l'intérieur du pays. Le territoire du même port peut être partagé en deux parties : port franc (étranger) et port maritime.

si l'entrepreneur et son client se trouvent dans le port, c'est-à-dire si l'objet reste dans le port, mais également si la livraison est censée être effectuée dans le port (voir ci-dessus). Par exemple A. livre à Hambourg un objet de la liste libre 2 pour un client de Stettin, la livraison est de toute façon exemptée, car Stettin est aussi un port maritime. Lorsque B. livre le même objet à C. de Berlin, en remettant la marchandise, à Stettin, à un voiturier, il livre, d'après ce qui précède, encore dans un port maritime, et la livraison de C. à D. sera exemptée, comme première livraison, en vertu du par. 4 (2) b. Si au contraire B. livre à C. en transportant lui-même la marchandise à Berlin, il effectue déjà lui-même la première livraison après l'importation, et la livraison de C. à D. sera imposable.

d) La livraison doit être une livraison en gros. Il en est ainsi quand l'entrepreneur livre l'objet à un autre entrepreneur pour qu'il soit employé dans l'entreprise de ce dernier. Sont censées être des livraisons en gros, les livraisons au Reich et aux collectivités de droit public (par. 11 du décret d'application).

e) L'objet ne doit pas avoir été transformé ou façonné à l'intérieur du pays. Aux termes du par. 12 du décret d'application, l'objet est façonné ou transformé si l'espèce de l'objet est changée, c'est-à-dire, si, en raison du traitement subi, l'objet doit être, d'après l'usage du marché, considéré comme une marchandise différente. L'apposition d'une marque ou l'emballage ne sont pas considérés comme

transformation ou façonnage. Empêche également l'exonération le fait par l'entrepreneur de donner à façonner ou à transformer l'objet à une autre personne. Mais la transformation ou le façonnage à l'étranger n'empêche pas l'exonération.

Le par. 21 du décret d'application permet certaines manières de traitement qui n'interdisent pas l'exonération, bien que l'espèce de l'objet soit changée.

II. Les conditions de l'exonération à la première livraison d'objets importés sont les suivantes :

a) L'objet doit se trouver sur la liste 2 ;

b) Il faut qu'il s'agisse de la première livraison d'un objet importé hors du port maritime. Des livraisons exemptées dans les ports maritimes ont pu précéder.

L'hypothèse visée est celle d'un objet importé d'abord dans un port maritime, et livré ensuite à l'intérieur du pays, ou celle d'un objet arrivé directement de l'étranger dans le pays, sans passer par un port maritime. Par exemple : si A. de Rome vend un objet de la liste 2 à B. de Berlin en l'envoyant par le chemin de fer, la livraison est effectuée à l'étranger et la livraison de B. à un tiers C. est la première livraison d'un objet importé et est, par conséquent, exonérée. Si A. livre directement à C., les deux livraisons sont effectuées à l'étranger (A. ayant remis à l'étranger la marchandise au voiturier) et c'est seulement la livraison de C. à un quatrième personnage D. qui est la première livraison exemptée. Si, au contraire, A. livre à B. en transportant lui-même la mar-

chandise à Berlin, il effectue déjà la première livraison exonérée et la livraison de B. à C. est imposable ;

c) La livraison doit être une livraison en gros ;

d) L'objet ne doit pas être façonné ou transformé dans le pays ;

e) Les conditions précédentes doivent ressortir des écritures.

Une circulaire du 20 janvier 1939 a illustré l'exemption du par. 4 (2) par une série d'exemples.

En France.

Dans le domaine du droit français on peut rapprocher dudit par. de la loi allemande, la disposition de l'art. 14 (30) du Code, exonérant de la taxe de 9 % les opérations de vente portant sur des marchandises placées en entrepôt de douane, lorsqu'elles comportent livraison de ces marchandises à l'acheteur en entrepôt. En outre, le décret du 24 mai 1938 prévoit, sous certaines conditions, la création de zones franches dans les ports et sur les fleuves, en disposant que les ventes de marchandises déposées dans ces zones franches ne seront pas passibles des taxes à la production lorsqu'elles comporteront livraison desdites marchandises à l'acheteur dans la zone franche.

c) Exportations [Par. 4 (3)].

Sont exemptées de la taxe aux termes de cette disposition les exportations, en tant qu'elles ressortent de la comptabilité.

Seules les livraisons à l'étranger, et non pas les « autres prestations », sont exonérées. Au cas de commission, c'est soit le commettant dont le commissionnaire est un étranger, soit le commissionnaire national dont l'acheteur est un étranger, qui effectue une exportation exonérée. Les livraisons à base de contrat d'ouvrage bénéficient, en tant que livraisons, de l'exonération.

Non seulement le commerçant, mais aussi le fabricant ou le producteur jouissent de l'exemption. Il n'est pas nécessaire que l'exportateur soit citoyen allemand. L'exportateur est celui qui livre la marchandise en son nom à l'étranger. Un simple agent d'affaires qui agit au nom d'un entrepreneur n'est pas exportateur. Si une association d'industries (syndicat) livre en son propre nom à l'étranger, c'est elle, et non pas les entrepreneurs associés, qui bénéficie de l'exemption.

Les conditions de l'exonération sont, aux termes du par. 22 du décret d'application, les suivantes :

a) L'acheteur doit être un étranger ; peu importe qu'il soit entrepreneur ou non. La situation envisagée est celle d'un acheteur ayant son domicile (siège) hors du territoire du Reich. Les livraisons à la filiale étrangère ou à l'organe étranger d'une entreprise nationale — entreprise-mère — sont, en principe, des livraisons à un acheteur national (en vertu du dogme de l'unité de l'entreprise), à moins que la filiale étrangère ou l'organe étranger, ayant son siège à l'étranger, n'ait conclu l'affaire en son propre nom.

Par exemple un entrepreneur de Berlin a une filiale à l'étranger qui achète en son propre nom des marchandises à un entrepreneur à l'intérieur du pays, la livraison sera une opération exonérée. Mais il en va autrement, si la marchandise passe d'abord par l'entrepreneur de Berlin. Par ailleurs, la filiale ou l'organe d'un entrepreneur étranger à l'intérieur du pays n'est pas acheteur étranger ;

b) L'objet doit être envoyé à l'étranger. Il suffit cependant qu'il soit remis à un mandataire autorisé à l'intérieur du pays si ce dernier l'envoie effectivement à l'étranger. L'envoi à l'étranger doit être justifié par certaines pièces dont les modalités ont été fixées par la circulaire du 20 janvier 1939.

c) L'exportation doit ressortir des écritures dans des conditions établies par le par. 25 du décret d'application.

L'exonération concerne la totalité de la rémunération, y compris les frais de transport, d'assurances, etc. En vertu du par. 26 du décret d'application, sont aussi exemptées de la taxe, les opérations de finissage effectuées sous le régime d'admission temporaire, pourvu que la commande soit passée par l'étranger lui-même ou en son nom par un mandataire national. Les opérations bénéficiant de l'exemption sont énumérées au par. 26 (1) du décret d'application.

Sont enfin exonérées certaines prestations effectuées dans un port maritime et relatives au chargement, déchargement et emmagasinage des marchandises (par. 27 du décret d'application).

En France.

Le législateur français a établi, lui aussi, des exemptions pour les exportations (art. 15 du Code). Or, les exemptions sont à la fois plus larges et plus étroites que celles du Reich. Alors que le législateur allemand n'exonère que les livraisons d'exportation, le Code français exonère toutes les affaires s'appliquant à des opérations de vente, de commission ou de courtage qui portent sur des objets ou marchandises exportés.

Au contraire, l'exonération des taxes à la production ne peut être, en principe, revendiquée que par les opérateurs qui effectuent l'exportation directe des marchandises, alors que le par. 22 du décret d'application allemand assimile à l'exportation directe et, par conséquent, exonère la livraison effectuée à l'intérieur du pays à une personne qui est mandataire officiellement admis de l'acheteur étranger. Le système français ne connaît la même disposition que pour certains commerces de luxe (haute couture, mode).

Toutefois, en pratique, aucune des opérations aboutissant en définitive à l'exportation, ne supporte en France la taxe pourvu que les opérateurs qui interviennent aient la qualité de producteur tandis qu'en Allemagne, seule la livraison d'exportation, à proprement parler, ne sera pas frappée de la taxe.

Il est à noter que certains objets précieux (antiquités, ameublement, etc) sont exclus en France de l'exonération à l'exportation.

Par ailleurs, l'art. 14 (31) du Code français exonère les affaires consistant en opérations de finissage aux

objets ou marchandises importés par un façonnier sous le régime de l'admission temporaire et destinés à être exportés par ledit façonnier. Le législateur français n'exige pas que le finissage soit effectué sur commande de l'étranger ou de son représentant à l'intérieur du pays.

**d) Livraisons de matières premières etc.,
en gros [Par. 4 (4)].**

Cette disposition exonère, sous certaines conditions, les livraisons de matières premières et de produits semi-ouvrés en gros.

Pour comprendre la portée de cette exonération, il faut faire appel à l'histoire. Selon les anciennes lois relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires, le commerce en gros et au détail payaient une taxe de même taux. Il y avait cependant un privilège spécial pour les commerçants intermédiaires : le commerçant en gros, sans entrepôt, était exonéré, soit que la marchandise allât directement du fournisseur du commerçant en gros à son acheteur — sans que le commerçant en gros en ait pris possession — soit qu'il s'agit de marchandises vendues d'avance dont le commerçant en gros ne prenait possession que pour les acheminer vers son acheteur. C'était là un privilège dont jouissaient les commerçants en gros sans entrepôt au préjudice de ceux qui possédaient un entrepôt.

C'est pourquoi l'ancien par. 7 a été remplacé par les dispositions du par. 4 (4) et du par. 7 (3) de la loi.

Le premier exonère certaines matières premières et produits semi-ouvrés, tandis que le second ramène le taux de la taxe de 2 % à 0,5 % pour les objets qui ne tombent pas sous le par. 4 (4), et par conséquent ne sont pas entièrement exempts de la taxe. Les deux privilèges concernent les commerçants en gros avec ou sans entrepôt.

Par ailleurs, il faut souligner, le rapport qui existe entre le par. 4 (4) et le par. 7 (3) d'une part, et le par. 4 (2) d'autre part. Ce dernier, comme on l'a déjà vu, se rapporte aux livraisons de marchandises figurant sur la liste libre 2, tandis que pour le domaine des deux autres dispositions en question, il est sans importance qu'il s'agisse d'objets importés de l'étranger ou de marchandises nationales. Les objets de la liste 2 privilégiés par la disposition du par. 4 (2) et les objets privilégiés par le par. 4 (4) (énumérés au par. 28 du décret d'application), s'excluent. Pour le par. 4 (4) et le par. 7 (3), il n'est pas nécessaire qu'il s'agisse de livraisons dans un port maritime ou de la première livraison après l'importation.

L'exonération du par. 4 (4) suppose la réalisation des conditions suivantes, énumérées au par. 28 (1) du décret d'application :

- a) La livraison doit porter sur des objets énumérés au par. 28 (2) du décret d'application ;
- b) L'entrepreneur qui livre doit avoir acquis l'objet ;
- c) Il doit livrer l'objet en gros ;
- d) Il ne doit pas l'avoir transformé ou façonné d'une

manière autre que celle permise au par. 12 et 29 du décret d'application ;

e) Les conditions précédentes doivent ressortir des écritures ;

f) Si l'entrepreneur vend aussi au détail, il ne faut pas que l'ensemble des opérations au détail ait dépassé, dans l'année précédente, 75 % du chiffre d'affaires total de ladite année.

En comparant les conditions de l'exemption selon le par. 4 (4) et celles du taux réduit, fixées par le par. 7 (3) (taux de 0,5 % au lieu de 2 %), on constate l'identité d'un certain nombre d'entre elles (conditions *b*, *c*, *e*, *f*). Par contre, les conditions *a*) et *d*) sont différentes. Alors que l'exemption ne concerne que les marchandises énumérées au par. 28 (2) du décret d'application, le taux réduit s'applique justement à tous les autres objets. D'autre part, le par. 28 (1) permet certains procédés de transformation en dehors de ceux du par. 12 du décret d'application, tandis que le par. 7 (3) de la loi et le par. 52 du décret d'application y afférent, ne contiennent pas de dispositions analogues.

Quant aux travaux de transformation et de façonnage, il a été dit, à l'occasion du par. 4 (2), que le traitement qui ne change pas l'espèce de l'objet, ainsi que l'apposition d'une marque ou l'emballage, n'empêchent pas l'exonération. En outre, le par. 29 du décret d'application permet certaines transformations qui ne paralysent pas l'exonération alors même

qu'elles changent l'espèce de la marchandise. Néanmoins il faut que l'entrepreneur ait acquis l'objet, le producteur ne bénéficiant pas de l'exonération. Par exemple, l'agriculteur qui traite, d'une façon autorisée par le par. 29, le lait qu'il a produit, est imposable ; mais, n'est pas imposable celui qui, ayant acquis de l'agriculteur le lait, le traite et le revend, les autres conditions du par. 4 (4) étant remplies. Si un producteur livre des objets privilégiés de sa production à un syndicat qui les revend à une société de vente appartenant au même producteur, et que celle-ci enfin les revende au client, seule la livraison du producteur est imposable ; la livraison du syndicat et la deuxième livraison de la société de vente sont exonérées, car il s'agit d'objets acquis.

En ce qui concerne la nomenclature des marchandises privilégiées suivant le par. 28 (2) du décret d'application (matières premières et produits semi-ouvrés nécessaires), on remarque qu'elle ne figure pas sur la liste libre 2 se rapportant au par. 4 (2), parce que les conditions de ces deux exonérations sont différentes. La nomenclature du par. 28 (2) du décret d'application comprend les groupes suivants :

- 1^o Matières premières et produits semi-ouvrés de l'industrie du textile ;
- 2^o Combustibles, carburants, lubrifiants ;
- 3^o Engrais et denrées ;
- 4^o Matières premières et produits semi-ouvrés de l'industrie lourde.

La nomenclature des matières privilégiées est amplifiée par les procédés de traitement qui, aux termes du par. 29 du décret d'application, n'empêchent pas l'exonération. Cependant il est nécessaire que le produit du traitement figure, lui aussi, sur la liste du par. 28(2) du décret d'application.

Toute une série de circulaires est intervenue pour déterminer les conditions techniques de l'exonération ci-dessus par rapport aux différentes marchandises. C'est ainsi, par exemple, que la laine synthétique (cellulaire) a été assimilée à la laine et au coton et, par conséquent, exonérée.

En France.

Le par. 4 (4) n'a pas d'analogie précise dans le système français.

Toutefois certains produits énumérés au par. 28 (2) du décret d'application allemand sont exonérés aussi en France. Il s'agit de céréales, de pommes de terre, de lait, d'engrais et de farines. L'exonération française de ces produits est, comme toujours, plus large que celle du Reich, car elle s'applique également aux affaires de commission et de courtage, alors que le législateur allemand n'exonère que les livraisons, et encore à la condition supplémentaire qu'il s'agisse de produits « acquis ».

Il est à noter que les affaires consistant en ventes de pain, exonérées par l'art. 14 (1) du Code, ne bénéficient en Allemagne que du taux réduit aux termes du par. 7 (2) de la loi. Les opérations de battage que le Code exonère à l'art. 14 (32) sont, en Allemagne, assujetties à la taxe.

e) Livraisons d'eau, de gaz, d'électricité, etc.

[Par. 4 (5)].

Sont exemptées les livraisons d'eau, de gaz, d'électricité et de chaleur :

a) effectuées par le Reich, c'est-à-dire l'Etat, par les pays, les communes, les associations de communes et les associations d'affectation ;

b) effectuées par des conduites continues de plusieurs entrepreneurs, à l'exception de la première livraison dans le pays.

Ad a) : Il n'est pas nécessaire que la collectivité publique exploite directement l'entreprise en question. Il suffit qu'elle ait la totalité des parts (par exemple actions) d'une entreprise constituée en forme de société privée, et qu'elle obtienne la totalité des bénéfices. Seuls les pays, communes, etc. du Reich participent au privilège du par. 4 (5 a).

D'après le par. 30 du décret d'application, sont exonérées aussi les livraisons et prestations qui accompagnent régulièrement l'exploitation d'usines à gaz, d'usines d'électricité et d'usines hydrauliques ou calorifiques : par exemple, les livraisons des déchets ainsi que la location de compteurs et la pose et l'entretien des conduites. Par contre, sont soumises à la taxe les ventes, par les usines à gaz ou par les usines d'électricité, de radiateurs calorifiques et d'appareils d'éclairage, ainsi que les travaux d'installation qui se

rapportent, non pas aux conduites, mais aux radiateurs, appareils d'éclairage, etc.

Ad b) : Cette disposition exonère les livraisons de gaz, etc., effectuées par des conduites continues de plusieurs entrepreneurs, à l'exception de la première livraison dans le pays, que la source de l'énergie en question se trouve à l'étranger ou dans le pays. Le producteur étranger d'énergie n'est pas imposable, s'il effectue sa livraison à l'adresse de l'acheteur national à l'étranger, ce dernier étant soumis à la taxe quant à sa première livraison dans le pays. Le producteur étranger est, au contraire, assujetti à la taxe s'il effectue sa livraison à l'intérieur du pays et son acheteur n'a plus à supporter la taxe sur sa propre livraison. La livraison d'énergie est effectuée là où se trouve le compteur.

Une transformation du courant par le fournisseur intermédiaire n'empêche pas l'exonération. Si le deuxième fournisseur transforme le courant fourni à lui et le livre mêlé avec le courant de sa propre production, il est exonéré quant à la part de courant revendu.

Si un producteur national fournit du courant à l'aide de compteurs installés dans le pays (par conséquent : livraison dans le pays) à une usine de distribution à l'étranger et que cette dernière le fournisse de son côté, à l'aide de compteurs installés dans le pays aux acheteurs nationaux, la livraison de courant réimporté par le distributeur étranger est la première

livraison dans le pays et est, par conséquent, impossible ; au contraire, le producteur a effectué une livraison d'exportation et celle-ci est exonérée aux termes du par. 4 (3). Si la livraison du distributeur étranger était, elle aussi, exemptée de la taxe, rien de plus facile, pour les usines d'électricité situées près de la frontière, que d'échapper totalement à la taxe par une déviation du courant à travers un distributeur situé hors du Reich.

Le taux auquel le producteur d'électricité, de gaz, etc. est assujetti est toujours de 2 %. Le fournisseur intermédiaire effectuant la première livraison imposable, peut bénéficier du taux réduit de 0,5 %, s'il fournit aux entrepreneurs sans avoir transformé le courant (Voir ci-après le par. 7 (3)).

En France.

Le Code français ne connaît d'exonération des livraisons d'eau, de gaz et d'électricité qu'au cas prévu par l'art. 14 (3), c'est-à-dire s'il s'agit de livraisons effectuées par les exploitants de services publics concédés, tenus d'appliquer des tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique et soumises à ces tarifs. Dans tous les autres cas, lesdites livraisons supportent la taxe de 9 %, à l'exception des ventes ou importations d'eau, de gaz ou d'énergie électrique faites à destination d'exploitants de services publics assurant la distribution de ces produits [art. 13 (6) et 43 a) du Code], lesquels ne sont frappés que de la taxe de 3 %. Les livraisons par les collectivités publiques elles-mêmes ne sont donc

pas exemptées de la taxe en France (Voir cependant la décision du Ministre des Finances citée ci-dessus au par. 1).

Etablissant une dérogation, le texte desdits articles doit être interprété strictement (par. 70 de l'Instruction du 13 février 1937). Les livraisons accessoires, exonérées en Allemagne, ne bénéficient donc pas en France de régime spécial. Il en est de même pour les livraisons de chaleur par la vapeur.

f) Ventes aux enchères par voie d'exécution

[Par. 4 (6)].

Sont exemptées les livraisons effectuées au cours de ventes aux enchères par voie d'exécution. L'exonération ne concerne que la vente aux enchères d'objets d'une entreprise, la vente forcée d'objets privés ne tombant pas sous les dispositions de la loi. Ne bénéficient de l'exonération que les livraisons effectuées au cours d'une vente forcée par voie d'exécution. Selon la jurisprudence ne sont pas exemptées, par exemple, la vente d'un entrepôt de marchandises effectuée par un syndic de faillite, ou la vente aux enchères de nantissements échus par un mont-de-piété, etc. Enfin, l'exemption ne concerne pas les prestations qui peuvent constituer l'objet d'exécution forcée.

En France.

Le Code français n'a pas de disposition analogue.

**g) Opérations du Reich
relatives au trafic postal, etc. [Par. (4) 7].**

Sont exemptées les opérations du Reich relatives au trafic postal, téléphonique, télégraphique et radio-télégraphique, y compris les émissions de T. S. F., et les prestations des entrepreneurs de transport relatives à ce trafic, en tant qu'elles ressortissent de la loi.

D'après la jurisprudence, tombe sous cette exonération la vente de timbres et de formulaires ainsi que celle des objets qui n'ont pu être acheminés. Bénéficie aussi de l'exonération le transport de voyageurs et de marchandises par les voitures des Postes du Reich sur les lignes normales. Le même transport, mais hors des lignes (par exemple, une excursion) est une prestation qui rentre dans l'hypothèse du par. 4 (9) de la loi.

Sont également exonérés les entrepreneurs de transports effectuant des prestations relatives au trafic postal, par exemple, les chemins de fer d'Etat qui mettent à la disposition des Postes des wagons, soit totalement, soit partiellement, des locaux dans les gares, etc., pourvu que ces prestations rentrent dans le cadre de la loi. Mais la rémunération des chemins de fer pour le chauffage des wagons du trafic postal est imposable; elle ne repose que sur un contrat.

En France.

L'art. 14 (2) du Code français exonère de la taxe, la vente des timbres par l'Etat. Les autres opérations exonérées

par le par. 4 (7) de la loi allemande, ne sauraient l'être aussi en France que dans les conditions de l'art. 14 (3) du Code (Services publics concédés. Voir ci-dessus par. 4 (9)).

h) Opérations relatives au crédit, créances, etc.

[Par. 4 (8)].

Cette disposition exonère l'ouverture de crédit et les opérations relatives aux créances (par exemple, lettres de change et chèques), aux valeurs mobilières, aux parts sociétaires, aux devises et espèces nationales.

Cette exemption a surtout pour but de diminuer la charge fiscale des banquiers frappés pour lesdites opérations en général, par un impôt sur la circulation des lettres de change et des capitaux. Cependant, de l'exonération en question, ne bénéficient pas seulement les banquiers, mais aussi tous les autres entrepreneurs. Il faut rappeler ici la décision de la Cour des Finances d'après laquelle l'exonération du par. 4 (8) a lieu, même si l'opération exonérée est effectuée dans le cadre d'une affaire imposable dans son ensemble : ainsi lors de la cession d'une entreprise dont l'actif comprend des créances, des valeurs mobilières et d'autres objets privilégiés aux termes du par. 4 (8), le partie de la rémunération correspondant auxdites créances et valeurs n'est pas imposable (Voir ci-dessus par. 81 du décret d'application).

Les opérations exemptées sont principalement :

a) l'ouverture de crédits quelle que soit sa forme (par acceptation, compte courant, lettre de crédit, etc.). Sont exemptés de la taxe, non seulement les intérêts et les commissions, mais aussi les autres frais et ports qu'une banque réclame à son client au cours des opérations de crédit. Mais, ne participe pas à ce privilège la vente de marchandises à crédit pour lesquelles le prix est, en général, majoré d'un supplément : celui-ci, en effet, n'est qu'une partie de la rémunération imposable. Il en va de même des intérêts provenant d'une vente à crédit.

Bénéficient également de l'exonération du par. 4 (8) les sociétés de crédit qui mettent à la disposition des acheteurs des bons d'achat lesquels servent à obtenir des marchandises chez certains commerçants. Ces derniers se font rembourser les bons par la société. La rémunération des commerçants est imposable parce qu'elle n'est que la rémunération de leurs livraisons ; par contre, celle que la société fait payer à ses clients (acheteurs) est une rémunération relative à une opération de crédit ; elle est donc exonérée. La situation demeure la même si la société ouvre un crédit directement aux commerçants pour qu'ils puissent vendre au public à crédit. Ici encore, il y a vente à crédit (non privilégiée) entre le commerçant et sa clientèle, ouverture de crédit (privilégiée), entre la société et les commerçants ;

b) Les opérations relatives aux créances (par exemple, aux lettres de change et chèques). Sont exonérés les cessions à titre onéreux de créances, l'endossement

des chèques et des lettres de change, la transmission d'hypothèques. Si un commerçant A. cède à B. sa créance, provenant d'une livraison ou prestation, la cession elle-même n'est pas imposable. Mais cela ne signifie en aucun cas que la livraison ou la prestation soit exonérée. Si elles sont impossibles, faute de disposition spéciale (par exemple, première livraison en gros de marchandises importées, etc.), elles le restent malgré le par. 4 (8), et le commerçant A., qui n'acquitte pas la taxe déjà sur les débits, doit l'acquitter au moment où il reçoit la rémunération de sa cession ;

c) Les opérations relatives aux valeurs mobilières. Les limites de cette exonération ont été tracées par la jurisprudence qui refuse à certaines valeurs le caractère de valeur mobilière, au sens de la présente loi (par exemple, aux certificats d'exportation de sucre ainsi qu'aux simples titres de légitimation du Code civil : billet de théâtre, de vestiaire, etc.) ;

d) La transmission de parts sociétaires en tant qu'elles ne sont pas représentées par une valeur mobilière et exonérées, en conséquence de ce qui a déjà été dit à c.

L'opération est imposable si elle n'a pas pour objet la totalité de la part d'un associé, mais seulement un des droits y afférent ; par exemple, si le membre d'un syndicat cède à un autre seulement sa quote-part à la production du cartel (son contingent).

e) Opérations relatives à la monnaie fiduciaire, aux billets de banque (Banknotes), aux devises, etc. Mais

les opérations relatives aux pièces qui n'ont plus cours (pièces de collection) sont imposables. Il en est de même si l'opération est effectuée en vue du métal précieux dont ces pièces sont frappées ;

f) Opérations relatives aux signes officiels nationaux de valeur, comme par exemple, timbres fiscaux, timbres postaux et autres valeurs postales [Voir l'exonération du par. 4 (7)]. La vente de collections de timbres, ainsi que de tous les signes de valeur étrangers, est imposable ;

g) Les banques bénéficient, aux termes du par. 64 du décret d'application, d'un régime spécial. Elles ont le choix entre l'imposition normale avec la déclaration de toutes leurs opérations imposables et exonérées, et l'imposition forfaitaire.

Aux termes du par. 32 dudit décret, les banques n'acquittent pas la taxe en tant qu'elles fournissent des valeurs mobilières, devises, lettres de change, avals, ou effectuent des opérations d'escompte, d'avance sur titres, de compte courant, d'ouvertures de crédit, de prolongations, d'encaissements.

Sont imposables les opérations d'entremise que la banque n'effectue pas en son propre nom, par exemple, les émissions (à l'exception du cas où elle les vend en son nom), la location des coffres forts, les dépôts, les renseignements, les gestions de biens, etc.

Quand il y a imposition forfaitaire, la banque acquitte 8 % sur l'ensemble de ses commissions provenant des opérations de banque de toute sorte, imposables et exonérées. Le forfait ne concerne que les

opérations de banque proprement dites, non les opérations auxiliaires : par exemple, vente de matériel usagé, opérations de cantine, locations, ventes de nantissements, etc. Même en cas de forfait, la banque doit déclarer ses opérations et acquitter la taxe sur celles qui sont imposables. Ne sont assujetties au forfait que les commissions, mais y sont soumises, même celles qui, en cas d'imposition normale, seraient exonérées. Les sommes reçues par la banque en dehors des commissions, ne sont pas imposables (les intérêts, les frais, les ports, etc.),

Enfin, certaines banques, énumérées au par. 64 (2) du décret d'application (telle que la Reichsbank, etc.), sont dispensées d'une quantité de formalités lorsqu'elles paient d'avance, chaque semestre, 20 % de la taxe perçue l'année précédente.

En France.

Le Code français ne connaît pas d'exonération d'une portée aussi générale que celle du par. 4 (8) de la loi allemande. C'est ainsi que les opérations de crédit et les affaires relatives aux opérations de créance (lettres de change, chèques) et de titres sont, en France, en principe, imposables. La législation fiscale ne prévoit aucune exemption de la taxe de 3 % en faveur des commissions allouées par l'Etat aux banquiers ou aux autres intermédiaires pour les placements des fonds publics (à l'exception de quelques décrets relatifs à des émissions spéciales). De même, l'escompte et le réescompte des bons de la Défense nationale suppor-

tent la taxe. Il en est encore ainsi au cas d'escompte des effets de commerce pour lequel, suivant l'instruction du 22 décembre 1923, la taxe est due par les banquiers sur la différence entre les sommes touchées par eux à titre d'escompte et celles payées pour le réescompte des mêmes effets. La taxe de 3 % est également exigible sur le profit définitivement acquis, lequel représente la différence entre le prix auquel un banquier acquiert des devises étrangères et le prix auquel il les cède. Les ventes d'or réalisées par les banquiers sont considérées au regard de la taxe de 3 % comme des opérations de change (décision ministérielle du 8 février 1929 et du 26 mai 1936). Les intérêts débiteurs constituent, eux aussi, une partie du chiffre d'affaires imposable du banquier, sans que celui-ci ait la possibilité de les compenser avec les intérêts payés par lui (Circulaire du 16 février 1921).

Toutes les opérations énumérées ci-dessus (à l'exclusion des ventes d'or) et taxables en France, sont exonérées en Allemagne aux termes du par. 4 (8) de la loi. Toutefois l'art. 14 (5) du Code exempte les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de bourse de valeur ce qui, quant aux valeurs mobilières, rapproche les exonérations des deux systèmes examinés.

D'autre part, ne constituent pas en France une recette taxable les intérêts moratoires relatifs à une vente non payée au terme fixé. Or, ces mêmes intérêts sont assujettis à la taxe en Allemagne, parce que, comme il a été dit, l'exonération ne s'applique pas à la vente à crédit.

Enfin, l'art. 14 (4) du Code exonère les affaires effectuées par les agents de change lorsqu'elles donnent lieu à des commissions fixées par des lois, décrets ou arrêtés.

i) Opérations relatives aux immeubles, transports, loteries, assurances, sociétés, etc. [Par. 4 (9)].

Sont exonérées les opérations qui tombent sous le coup de la loi sur les acquisitions immobilières, sur les transports, sur les paris et loteries, sur les assurances et sur la circulation des capitaux (impôts sur les sociétés) ainsi que les tantièmes de conseil d'administration.

Cette exonération a pour but d'éviter une double imposition, car les opérations énumérées ci-dessus sont déjà frappées une fois par des taxes (impôts) spéciales. Cependant il suffit, en général, que l'opération « tombe » sous le coup d'une desdites lois même si, le cas échéant, elle est exonérée.

Les opérations exonérées sont les suivantes :

A. — Les mutations d'immeubles à l'intérieur du pays. La détermination de la notion d'immeuble relève du droit civil. Il est à noter que les machines et autres installations d'usines ne sont jamais considérées comme immeubles et sont, par conséquent, toujours assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires. De même, par exemple, les coffres-forts, les hauts fourneaux, les ascenseurs d'usines, etc. Mais, les droits

réels, par exemple les servitudes, sont des droits immobiliers, appartenant à l'immeuble.

N'est pas imposable la cession des droits assimilés aux immeubles, par exemple, droit de superficie héréditaire, droit de bail emphytéotique, etc. La cession à titre onéreux des droits résultant d'un contrat de vente d'immeubles n'est pas non plus assujettie à la taxe ; de même, l'expropriation d'immeubles. L'acquisition d'immeubles sans propriétaire n'est pas imposable faute de livraison aux termes du par. 1.

B. — Sont exemptées de la taxe, les opérations de transport qui tombent sous les dispositions de la loi relative à l'impôt sur les transports, même si, en application d'une règle spéciale, ledit impôt n'est pas perçu. Ne sont exemptées que les opérations de celui qui effectue réellement les transports, non pas de celui qui les fait effectuer par un autre. Ce dernier peut seulement, en vertu du par. 49 (2) du décret d'application, déduire de sa rémunération, les frais de transport. Seul, le transport lui-même, et non pas les prestations accessoires, est exonéré.

En ce qui concerne les différents moyens de transport, la jurisprudence incite à plusieurs remarques :

1^o Les transports de voyageurs et de marchandises sur rails sont exonérés, qu'il s'agisse de lignes d'Etat ou de lignes privées, téléfériques, etc. Mais, n'est pas exonéré le transport par wagons suspendus. Quant au transbordement, les frais y afférents ne sont pas imposables si celui-ci n'est qu'une partie du transport

et non pas une prestation accessoire (par exemple les chemins de fer sont obligés de changer de wagon en raison de différents systèmes de rails). S'il y a transbordement d'un wagon sur un bateau ou sur un camion, il ne s'agit pas d'une partie du transport, parce que la prestation du bateau ne commence qu'au moment où la marchandise est chargée. Le transbordement est donc une prestation imposable. Seul, le transbordement effectué dans un port maritime n'est jamais imposable (par. 27 du décret d'application). D'autre part, le dédouanement et la protection des marchandises transportées contre le mauvais temps sont imposables ;

2° Pour les transports par véhicules automobiles, tombent sous l'impôt sur les transports et sont, par conséquent, exemptés de la taxe sur le chiffre d'affaires :

- a) Le transport professionnel de personnes,
- b) Le transport de personnes en automobiles par les chemins de fer et les Postes du Reich,
- c) Le transport de marchandises au delà d'une zone de 50 km. de l'endroit de stationnement du véhicule, le transport local (à l'intérieur de la zone de 50 km.) étant imposable.

Le transport, par un entrepreneur, de ses propres marchandises, au delà de la zone de 50 km. de l'endroit de stationnement du véhicule, tombe aussi sous l'impôt sur les transports. Cependant, au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires, cette disposition est sans importance. En effet, si l'entrepreneur transporte des

marchandises entre ses différentes exploitations, il n'y a pas de prestations imposables aux termes de la loi ; s'il transporte ses marchandises chez son client il effectue une prestation accessoire à côté de sa livraison et, comme il a été déjà dit, le transport n'est exonéré que s'il constitue la prestation principale. Dans ce dernier cas, le transport comme accessoire d'une livraison imposable sera lui aussi assujetti à la taxe.

Il est à noter que, d'après une disposition spéciale du par. 34 (2) du décret d'application, les transports par véhicules automobiles ne sont exonérés de la taxe que s'ils sont réellement frappés par l'impôt sur les transports. L'exonération ne jouerait pas au cas où quoique il doive être perçu, cet impôt, pour une raison quelconque, ne le serait pas. Le principe « exonération d'impôt équivaut à paiement » n'est pas valable. La location des véhicules automobiles à l'intérieur du pays est imposable.

3° Sont exonérés, aux termes du par. 34 (1) du décret d'application, les transports par voie de navigation intérieure de voyageurs et de marchandises, de même que la location de bateaux de navigation intérieure et maritime et le remorquage de bateaux et de radeaux ;

4° Les transports par voie des airs, en tant qu'il s'agit de transports à l'intérieur du pays, ne sont pas exonérés ;

5° Sont enfin imposables les opérations des commissionnaires de transport qui ne sont pas eux-mêmes voituriers.

C. — Par le même par. 4 (9) sont exemptées les opérations qui tombent sous le coup de la loi relative à l'impôt sur les paris de course et les loteries. Il faut cependant que l'impôt soit réellement perçu, sinon, les opérations sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. Sont exemptées les affaires des totalisateurs et des bookmakers, de même, les loteries publiques à l'intérieur du pays et les opérations relatives aux billets de loteries introduits de l'étranger. Les loteries qui ne sont pas publiques (dans le cadre d'une association fermée) et les jeux d'adresse (*a contr.* des jeux de hasard) sont imposables même s'ils sont défendus. L'organisateur de courses et le propriétaire d'écuries dont les opérations ne tombent pas sous le coup de la loi sur les paris aux courses sont imposables. La vente des listes de tirage n'est pas non plus exonérée (Arrêt de la Cour). Ne sont exonérés que les entrepreneurs de loterie, non pas les revendeurs de billets qui agissent en leur propre nom.

D. — Le même paragraphe exonère ensuite les opérations qui tombent sous les dispositions de la loi relative à l'imposition des affaires d'assurances. Le but est toujours d'empêcher une double imposition. Cependant le principe « exonération d'impôts équivaut à paiement » joue.

L'assureur assume le risque et effectue certaines prestations (paiements d'une somme d'argent ou prestations en nature). Toutes ces prestations sont exonérées. Mais les rémunérations de l'assuré correspon-

dant à d'autres prestations que celles de l'assurance proprement dite (frais de copie, de réclamations, etc.) sont imposables).

D'après la jurisprudence, la taxe joue dans les cas suivants :

a) La personne qui a conclu un contrat d'assurance sur la vie ou qui a contracté une autre assurance d'ordre personnel a sa résidence habituelle à l'étranger (d'après l'avis de plusieurs auteurs les prestations de l'assureur ne peuvent pas non plus être considérées comme des prestations effectuées à l'étranger et, par conséquent, non imposables),

b) Un fournisseur donne contre rémunération une garantie relative à la livraison, cette rémunération n'est qu'une partie de la rémunération totale imposable,

c) Quelqu'un se porte garant pour un débiteur à titre onéreux,

d) Un journal, comme c'est assez fréquent, assure ses abonnés. L'éditeur du journal n'étant pas lui-même assureur, doit acquitter la taxe sur les sommes reçues de ses abonnés. Mais, les sommes qu'il paie à l'assureur ne sont pas imposables,

e) L'assuré a remis à l'assureur l'objet qui fut endommagé lorsque le cas d'assurance s'est produit. La somme qu'il obtient de l'assureur n'étant pas une rémunération dudit objet (de sa livraison), mais une indemnité, n'est pas imposable. Par contre, l'assureur devra acquitter la taxe sur la vente de cet objet.

Les réassurances bénéficient de l'exonération.

Les courtiers et les agents d'assurance, en tant qu'entrepreneurs, sont imposables à l'exception du cas du par. 4 (13) (Voir ci-après).

E. — Sont exemptées encore aux termes du par. 4 (9) les opérations qui tombent sous le coup de la loi instituant l'impôt sur la circulation des capitaux, 1^{re} partie (impôt sur les sociétés — loi du 16 octobre 1934). Il s'agit principalement des prestations suivantes :

a) prestations dans le but d'acquérir des parts d'une société nationale de capital par le premier acquéreur ;

b) prestations effectuées par les associés d'une telle société en vertu du contrat sociétaire (par exemple, versements supplémentaires) ;

c) prestations volontaires de l'associé d'une telle société s'il obtient des droits sociétaires spéciaux (conversions des actions ordinaires en actions privilégiées, etc.).

Sont sociétés de capital : les sociétés par actions, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés minières et les sociétés coloniales, la Reichsbank, toute association poursuivant un but lucratif dont les associés peuvent céder leurs parts à des tiers, et toute société de personnes poursuivant un but lucratif si les associés ne répondent des dettes que sur leurs parts et s'ils sont autorisés à les céder à des tiers. La société en

nom collectif, la commandite simple et l'association de droit civil ne rentrent pas dans cette catégorie.

La société, en vertu du par. 4 (8), n'acquitte pas la taxe sur les rémunérations reçues en contre-partie des parts sociétaires. Si l'associé effectue un versement au comptant, il n'y a pas de prestation imposable. S'il s'agit d'un apport effectué par l'associé en tant qu'entrepreneur dans le cadre de son entreprise, il y a livraison imposable, mais exonérée aux termes du par. 4 (9), afin d'empêcher une double imposition (taxe sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les sociétés). Mais « l'exonération d'impôts équivaut à paiement ».

Comme, aux termes de la loi du 16 octobre 1934, la constitution de sociétés de personnes n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés, la taxe sur le chiffre d'affaires doit frapper les apports faits à de telles sociétés par les associés-entrepreneurs lesquels les ont effectués dans le cadre de leur entreprise (Voir ci-dessus au par. 1 à 3).

F. Les tantièmes et autres rémunérations des membres du conseil d'administration, de surveillance, etc., étant passibles d'un impôt spécial, n'acquittent pas la taxe sur le chiffre d'affaires.

En France.

Les dispositions de la loi française ne présentent qu'une analogie partielle avec le par. 4 (9) de la loi allemande.

Ad A : Comme il a été dit à l'occasion des para-

graphes 1 à 3 (personnes et affaires imposables), l'art. 13 (4) du Code soumet à la taxe de 3 % les opérations des marchands de biens et assimilés et les ventes de maisons et d'appartements entrant dans les prévisions de l'art. 457 *bis* du Code de l'Enregistrement. C'est en vertu de l'art. 39 de la loi du 13 juillet 1925 que les marchands de biens, ainsi que les lotisseurs, ont été rangés dans la catégorie des contribuables assujettis à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et, par voie de conséquence, assujettis à la taxe. Sont frappées de la même taxe, les personnes qui se livrent, en qualité d'intermédiaires, à la vente d'immeubles. Enfin, les ventes d'immeubles construits spécialement à cet effet, et, plus tard, les ventes d'appartements ont été exonérées des droits de mutation pour être soumises à la taxe de 3 %.

Toutes ces opérations (sauf celles d'intermédiaires) tombant sous le coup de la loi sur les acquisitions immobilières sont exonérées en Allemagne.

Ad B : En matière de transport le régime français est le suivant :

L'art. 13 (7) du Code remanié par la loi du 19 mai 1941 assujettit à la taxe de 3 % tous les transports autres que les transports de marchandises visés aux alinéas *a) b) et d)* de l'art. 14 (3) du Code.

L'art. 14 (3) du Code exonère les affaires réalisées par les exploitants de services publics concédés tenus d'appliquer des tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique et soumises à ces tarifs, à l'exception de

tous les transports autres que ceux de bestiaux, de céréales panifiables, etc. par voies ferrées ou par voies de navigation.

D'autre part, sont exemptés les transports de marchandises par voie de navigation intérieure ainsi que les transports par voie de mer entre ports français métropolitains continentaux, en tant qu'il s'agit de marchandises énumérées ci-dessus [art. 14 (12) du Code].

Enfin, les chauffeurs qui remplissent les conditions fixées par l'article 23 (6) du Code des impôts directs ne paient pas la taxe.

En définitive, les exonérations de la taxe en France, pour ce qui est des transports, sont considérablement plus étroites qu'en Allemagne où les recettes des compagnies des Chemins de fer sont davantage frappées par un impôt spécial. Mais elles s'étendent aussi aux affaires accessoires réalisées par les exploitants dans la mesure où elles sont rémunérées suivant les tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique. Il en est ainsi notamment pour les opérations de douane auxquelles procèdent les compagnies de chemins de fer, alors que ces mêmes opérations sont imposables en Allemagne.

Ad C : Quant aux loteries, la valeur intrinsèque des bons de participation à la Loterie nationale ou aux tirages, présentant un caractère officiel (sweepstake, loterie des Régions libérées), n'est pas imposable. Mais l'immunité ne couvre pas le bénéfice que les commerçants peuvent retirer du placement desdits

bons à quelque titre que ce soit (par exemple, en remettant en prime à leurs clients des bons, etc.). D'autre part, la taxe n'est pas exigible sur les remises allouées aux débiteurs de tabacs pour la vente des billets entiers de la Loterie nationale; par contre, elle est acquittée quand il s'agit d'autres loteries autorisées telles que celle des Régions libérées (sol. adm.).

L'exonération accordée par le législateur français est donc plus large que celle du législateur allemand, en tant qu'elle s'étend aux opérations des vendeurs de billets de loterie.

L'exonération des jeux de hasard est, elle aussi, plus large en France qu'en Allemagne, puisqu'elle s'étend aux affaires effectuées par les exploitants de certains cercles privés et par les exploitants des casinos situés dans les stations balnéaires, climatiques ou thermales.

Ad D : L'exonération aux termes de l'art. 14 (8) du Code français est identique à celle du par. 4 (9) de la loi allemande. Elle vise toutes les affaires réalisées par les sociétés ou compagnies d'assurance et tous autres assureurs quelle que soit la nature des risques assurés, affaires soumises aux taxes de timbre et d'enregistrement prévues par le Code du Timbre et par le Code de l'Enregistrement. Comme en Allemagne, l'exonération ne concerne pas les agents et les courtiers.

Ad F : Les rémunérations des membres du conseil d'administration et d'autres organes sociétaires ne constituent pas, non plus, en France, un chiffre

d'affaires impossible. L'activité ainsi rémunérée ne relève pas des professions assujetties à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, mais à celle des valeurs mobilières.

j) Location d'immeubles [Par. 4 (10)].

Cette disposition exonère l'amodiation et la location d'immeubles et de droits assimilés ainsi que celles de droits régaliens d'Etat relatifs aux produits du sol. L'hébergement à l'hôtel est impossible.

L'amodiation et la location sont d'« autres prestations », au sens du par. 1 de la loi, si elles sont effectuées dans le cadre d'une entreprise, mais déjà un seul cas d'amodiation ou de location, pourvu qu'il s'agisse d'un état durable, établi en vue d'obtenir des revenus, est une activité d'entrepreneur, aux termes du par. 2 de la loi, et à l'exception des cas exonérés par le présent paragraphe, est impossible.

Sont exonérées la location et l'amodiation d'immeubles, telles qu'elles sont définies par les par. 535 et 581 du Code civil allemand. L'élément essentiel de la location est l'usage, celui de l'amodiation, la jouissance des fruits. La sous-location ainsi que la sous-amodiation bénéficient de la même exonération (Arrêt de la Cour).

Le fait de savoir s'il y a ou non location ou amodiation relève exclusivement du droit civil. Par exemple, la concession du droit de superficie héréditaire n'est ni une location ni une amodiation et de-

meure, par conséquent, imposable. Au contraire, l'autorisation donnée par la commune d'établir une pompe à essence sur la voie publique est exemptée de la taxe.

Il est souvent difficile de distinguer la location du simple dépôt, quand il s'agit de garages, d'entrepôts, d'hôpitaux, etc. D'après la jurisprudence, il y a location de garage si le propriétaire de la voiture possède un garage ou un box déterminé et si le garagiste ne se charge pas de la surveillance spéciale de la voiture. Dans les autres cas, il y a dépôt, donc opération imposable. Si le garagiste effectue en plus de sa prestation de garde, d'autres prestations accessoires (graissage, vidange, réparations, lavages), il doit acquitter la taxe sur la rémunération y afférente. D'autre part, le placement de malades dans un hôpital n'est pas considéré comme location d'une chambre, mais comme un contrat *sui generis* et par conséquent, imposable [à l'exception du par. 4 (11)].

Il est également parfois fort délicat de reconnaître s'il y a amodiation ou vente de fruits, surtout lorsqu'il s'agit des fruits naturels de la terre. Les contrats qui ne concernent que l'acquisition du produit à venir d'un terrain en culture sont des contrats de vente soumis à la taxe.

L'exonération s'étend à l'amodiation ou à la location d'objets attachés au sol, c'est-à-dire de bâtiments, d'arbres, etc. Mais l'exemption ne comprend pas la location des appartenances et dépendances (biens mobiliers au sens du par. 97 du Code civil allemand).

par exemple du cheptel vif et mort d'une ferme. La location de machines et d'autres installations d'entreprise est toujours imposable (par. 36 du décret d'application).

En conséquence, si le propriétaire d'une entreprise l'affirme en bloc, il faut décomposer le fermage en deux parties : celle qui correspond aux terres affermées avec les objets y attachés (partie exonérée) et celle qui correspond aux autres objets, surtout aux machines et toute autre sorte d'installations d'entreprises (partie imposable).

Une location partielle d'immeuble, par exemple celle d'un appartement, d'une chambre individuelle, d'une surface pour la pose d'automates, etc. bénéficie de l'exonération. Mais, si le propriétaire ne s'engage qu'à tolérer un certain état, par exemple l'apposition d'une réclame murale, la Cour des Finances n'y voit pas une location, mais une prestation *sui generis* qui n'est pas exonérée en vertu de la présente disposition.

Les prestations accessoires, admises par l'usage, jouissent de la même exonération (par exemple, éclairage d'escaliers, nettoyage des cheminées). Néanmoins les prestations, qui ne présentent pas un caractère usuel, sont imposables [le propriétaire fournit le courant électrique, la chaleur, le gaz, à moins qu'il ne soit premier livreur et, par conséquent, exonéré aux termes du par. 4 (5)] (Voir ci-dessus).

La location de chambres meublées est exonérée, y compris les prestations accessoires habituelles (ser-

vice, chauffage, lumière, petit déjeuner). Au cas d'une pension entière, il faut décomposer le loyer.

Cependant, l'hébergement par les hôteliers est imposable. L'intention du législateur fut d'exonérer les locations d'appartement et de chambre en vue de la création d'un domicile, c'est-à-dire en vue d'un séjour permanent. Or, aux termes de la loi et du par. 37 du décret d'application, l'hôtelier est celui qui, en qualité d'entrepreneur, met à la disposition des étrangers des chambres en vue d'un hébergement passager. Pour simplifier l'imposition, une circulaire dispose que les personnes qui ne louent pas plus de quatre chambres ou de six lits ne sont pas imposables, si elles ne fournissent pas en même temps la pension (le petit déjeuner, le service, le chauffage et la lumière n'empêchant pas l'exonération).

Sont encore exonérées les locations ou amodiations de droits assimilés aux immeubles (parts de mines, etc.) ainsi que celles de droits régaliens appartenant exclusivement à l'Etat et relatifs aux fruits de la terre (par exemple, le revenu provenant de l'affermage du droit régalien de mines, etc.). Les autres droits régaliens et les monopoles qui n'ont pas de rapport avec le sol ne sont pas exonérés en vertu du par. 4 (10).

En France.

En France, la location d'immeubles constitue, en principe, une opération purement civile et, par conséquent, non imposable. Ce n'est que dans certains cas que la location peut revêtir le caractère d'une opération im-

posable, surtout lorsqu'elle est accompagnée d'une location mobilière. Dans cette dernière hypothèse, faute de dispositions spéciales, le montant du loyer est imposable, sans que l'on puisse déduire la partie relative à la location d'immeubles. Il en est ainsi pour la location de fonds de commerce, de locaux industriels et commerciaux, de mines, de carrières, d'un établissement industriel. De même, la location d'appartements meublés est imposable. Au contraire, on a vu que le législateur allemand exempté de la taxe, dans les cas sus-visés, la part de la rémunération relative à la location immobilière, celle-ci étant exonérée en vertu du par. 4 (10) de la loi.

Les locations de chambres et appartements meublés par un hôtelier et les services qui s'y rattachent (bains, blanchissage, transports, etc.), sont frappés de la taxe en France comme en Allemagne.

Par ailleurs, alors que le par. 4 (10) de la loi allemande n'exonère que les droits régaliens d'Etat relatifs aux produits du sol, l'art. 14 (2) du Code, poussant l'exonération plus loin l'étend à tous les produits monopolisés, provenant d'une industrie dont l'Etat s'est réservé l'exploitation (allumettes, etc.), produits qui, encore une fois, ne sont pas exonérés en Allemagne.

**k) Assurances sociales
et assistance publique [Par. 4 (11)].**

Cette disposition exempte de la taxe sur le chiffre d'affaires certaines prestations médicales et les opéra-

tions relatives aux médicaments, en tant que les rémunérations y afférentes sont payées par les caisses d'assurances sociales. L'exemption comprend, en outre, les prestations des hôpitaux et des sanatoria dans la mesure où ils les ont effectuées sur l'invitation des Caisses d'assurances sociales.

Le but de la présente disposition est de dégrever certaines Caisses d'assurances sociales. Le par. 38 du décret d'application atteint ce but par deux voies différentes : a) par l'exemption des Caisses d'assurances en ce qui concerne leurs propres opérations ; b) par l'exonération de certaines prestations et livraisons effectuées à l'adresse desdites Caisses.

Sont privilégiées les Caisses d'assurances constituées conformément à la loi relative aux assurances sociales du Reich.

L'exonération concerne les opérations des Caisses d'assurances sociales effectuées soit entre elles-mêmes, soit à l'adresse de l'assuré ou de sa famille, en tant que la Caisse a l'obligation légale ou statutaire d'effectuer ces prestations. Les prestations volontaires, pour lesquelles la Caisse obtient une rémunération ou un supplément, n'étant prescrites ni par la loi ni par les statuts, sont imposables (par exemple, la Caisse fait à l'assuré contre paiement supplémentaire une dent en métal précieux, etc.).

Par ailleurs, les livraisons et autres prestations de la Caisse d'assurances faites à des tiers sont assujetties à la taxe. Si la Caisse livre des médicaments aux médecins ou aux pharmaciens, elle doit acquitter la taxe

sur ces livraisons, même si les acheteurs ne peuvent revendre ces produits qu'aux assurés.

D'autre part, l'exonération comprend les opérations des entrepreneurs en faveur des Caisses privilégiées, en tant que par ces opérations la Caisse exécute envers l'assuré ou sa famille une obligation statutaire ou légale. Il s'agit principalement de soins médicaux en cas de maladie, d'accidents, d'accouchements, etc., donnés par un médecin, par l'hôpital, etc. à l'assuré ou aux membres de sa famille en exécution des obligations incombant à la Caisse d'assurances.

La Cour a dû très souvent se prononcer sur la question de savoir si telle prestation était exonérée ou non.

Il est à noter que l'assistance publique du Parti National-Socialiste jouit du même privilège.

En France.

La législation française ne connaît pas de disposition analogue.

Toutefois, il convient de rappeler que les médecins soumis à la cédula des revenus non commerciaux ne sont pas redevables des taxes à la production. Seuls, ceux qui exploitent une maison de santé sont tenus à acquitter la taxe de 3 % sur toutes les recettes afférentes au logement, à la nourriture, aux soins donnés par le personnel infirmier ainsi qu'aux services divers (séance d'hydrothérapie, d'électrothérapie, etc.) à l'exclusion de celles représentant la rémunération des soins médicaux proprement dits et des ventes de produits livrés en l'état (la maison de santé n'agissant qu'en simple revendeur). Si la maison de santé

est exploitée par de simples particuliers ou par des sociétés de capitaux, même exclusivement composées de médecins, elle doit acquitter la taxe sur lesdites recettes y compris la rémunération des services médicaux (Lettre autogr. du 19 avril 1937).

Il faut souligner que les fournitures de médicaments effectuées pour le compte des services publics d'assistance et d'assurances sociales sont imposables, n'étant pas considérées comme entrant dans le cadre de l'art. 14 (3) du Code.

**1) Hébergement des employés, etc.
par l'entrepreneur [Par. 4 (12)].**

Aux termes de cette disposition, sont exemptés le logement, la nourriture et les prestations habituelles en nature que l'entrepreneur fournit à ses employés en contre-partie de leurs services. Il en est de même s'il s'agit de membres de la famille de l'entrepreneur, mais seulement au cas où ayant plus de 16 ans, ils sont intégralement occupés à l'entreprise et assujettis aux assurances sociales. Mais les livraisons de marchandises aux employés que l'entrepreneur effectue hors des « prestations en nature habituelles » en les décomptant du salaire, (vêtements, chaussures, denrées, etc.) sont imposables. De même les prestations faites, non pas à un employé, mais à un agent indépendant qui reçoit une partie de sa commission en nature, sont frappées de la taxe. Enfin, pour que l'exonération joue, il faut que les prestations soient effec-

tuées par l'entrepreneur lui-même (non pas par exemple par le propriétaire d'une maison en construction en faveur des employés de l'entrepreneur) et qu'elles soient la rémunération des services rendus, c'est-à-dire à l'exclusion de paiements au comptant ou de décomptes du salaire.

Les prélèvements de l'entrepreneur en faveur des membres de sa famille ne sont pas non plus considérés comme imposables aux termes du par. 1 (2) de la loi, si les personnes *a)* ont atteint la 16^e année ; *b)* sont entièrement occupées dans l'entreprise ; *c)* sont assujetties aux assurances sociales. Les prélèvements de l'entrepreneur pour sa propre personne ne sont jamais exemptés de la taxe.

En France.

La loi en vigueur en France ignore ces dispositions de la loi allemande. Si l'entrepreneur effectue ses prestations en prélevant des objets de son entreprise, il s'agit de livraisons faites à lui-même et, en général, imposables. Au cas où l'entrepreneur devrait acquérir ces objets, il les recevra libérés de la taxe. En tout cas, il devra acquitter la taxe de 3 % sur ses affaires relatives à la consommation sur place, en exceptant les ventes d'objets en l'état parce qu'ils ont déjà supporté la taxe unique.

m) Savants, artistes, écrivains, agents d'affaires, courtiers [Par. 4 (13)].

Sont exonérées les opérations des savants privés, des artistes, des écrivains, des agents d'affaires et des courtiers, à la condition que le total de leur chiffre d'affaires au sens du par. 1 (1) et (2) ne dépasse pas la somme de 6.000 marks dans l'année en cours.

Est savant privé, d'après la jurisprudence, celui qui travaille scientifiquement, d'une manière habituelle aux professions savantes. Par contre, l'application pratique d'une science par l'avocat, le médecin, l'ingénieur, le chimiste, etc., n'est pas privilégiée. Celui qui a obtenu un titre universitaire est censé être capable d'une activité scientifique, sans preuve supplémentaire. A défaut de titre universitaire, l'administration peut soumettre la personne intéressée à un examen qui lui révélera ses connaissances personnelles. Celui, par exemple, qui enseigne des langues sans avoir fait d'études universitaires, en utilisant seulement des connaissances scolaires ordinaires ou des connaissances acquises pendant un séjour à l'étranger, ne travaille pas scientifiquement (Arrêt).

Pour qu'il y ait activité d'artiste, il faut essentiellement un talent créateur et non pas seulement une habileté professionnelle. Est considéré comme artiste celui qui exerce un art, après avoir accompli des études spéciales (Académie, conservatoire, cours donnés par un artiste qualifié, etc.). Souvent l'administration

sera obligée d'avoir recours à une expertise. D'ailleurs, non seulement, l'art pur est privilégié, mais aussi l'art appliqué. Un architecte, un décorateur peuvent être des artistes aux termes de la loi. D'autre part, la qualité d'artiste étant une qualité, avant tout, personnelle, elle ne peut jamais être réclamée par une association d'artistes (par exemple, association d'écrivains qui vend en son propre nom les ouvrages de ses membres). Si, par contre, les artistes ne perdent pas leurs qualités d'artistes en se groupant, ils continuent à bénéficier du privilège (par exemple un trio, un quator, etc.). Un orchestre ou un chœur sont considérés comme des entrepreneurs qui ne peuvent pas réclamer l'exonération du par. 4 (13).

L'ouvrage de l'écrivain est l'expression de son activité savante ou artistique. Un simple rédacteur de journal n'est pas écrivain privilégié.

L'agent d'affaires et le courtier sont imposables, car ils effectuent des opérations commerciales pour une tierce personne sans qu'ils soient, toutefois, des employés (voir ci-dessus les par. 1 à 3). Il est à noter que même une association de plusieurs personnes ou même une société, douée de personnalité juridique, peuvent exercer l'activité d'agent d'affaires ou de courtier privilégié.

L'exemption dont bénéficient ces différentes activités, joue seulement si le chiffre d'affaires total dans l'année courante ne dépasse pas 6.000 marks. Le chiffre d'affaires total comprend, aux termes du par. 13 (1) du décret d'application, toutes les opéra-

tions imposables ou exonérées, à l'exception de celles qui sont exemptées de la taxe en vertu du par. 4 (8, 9, 10). Au cas, par conséquent, où un courtier a obtenu au cours de l'année 4.000 marks pour son activité de courtage, 1.000 marks comme gérant d'immeubles et 2.000 marks comme loyer d'appartement [rémunération exonérée aux termes du par. 4 (10) de la loi], il n'a pas dépassé la limite d'exonération et il peut réclamer l'exonération quant à son chiffre d'affaires de courtier de 4.000 marks. Si le courtier fait en même temps partie d'une société en nom collectif, sa situation n'en est pas changée parce que les opérations de la société sont distinctes de ses propres opérations.

Dans le cas, où la période d'imposition est inférieure à une année il faut, aux termes du par. 13 (2) du décret d'application, calculer le chiffre d'affaires total par rapport à une année entière. Si, dans l'exemple précédent, le courtier n'avait exercé son activité que pendant 6 mois, il ne bénéficierait pas de l'exonération, parce que son chiffre d'affaires total, calculé d'après le dit par. 13, serait de 10.000 marks.

Dans l'hypothèse où une même personne exercerait plusieurs activités privilégiées (par exemple, artiste et courtier à la fois), elle ne jouirait pourtant que d'une seule limite privilégiée pour l'ensemble de ses opérations.

Le présent privilège ne s'applique pas aux Juifs (par. 39 du décret d'application).

En France.

Le législateur français n'a pas établi d'exonération semblable à celle du par. 4 (13). Elle était inutile pour les savants, les artistes et les écrivains lesquels, n'exerçant pas une profession soumise à la cédule des revenus industriels et commerciaux, ne sont pas assujettis à la taxe.

Quant aux courtiers et aux agents d'affaires, le système français ne connaît pas de limite exonérée. Mais l'art. 14 (41) du Code exempté les opérations de courtage portant sur des ventes de marchandises autres que celles soumises elles-mêmes à la taxe de 3% ainsi que les mêmes opérations réalisées en France dans le processus de distribution et de transformation desdites marchandises, antérieurement à la perception de la taxe unique de 9%. Les opérations de courtage postérieures à la perception de la taxe unique ne sont pas non plus imposables. D'autre part, les opérations de courtage se rapportant à des affaires d'exportation sont également exonérées dans la mesure où les affaires d'exportation elles-mêmes sont exonérées. On a vu en étudiant le par. 4 (3) de la loi allemande qu'au contraire, le législateur allemand exonère seulement les livraisons d'exportation et non pas les autres prestations telles que le courtage. Enfin sont exonérés les courtiers percevant des commissions ou courtages fixés par des lois, décrets, ou arrêtés (Art. 14 (4) du Code).

En définitive, la situation fiscale des courtiers paraît être plus favorable en France qu'en Allemagne.

n) Artisans, faconniers, aveugles.

[Par. 4 (14).].

Cette disposition exonère les opérations des personnes exerçant une industrie à domicile, ainsi que celles des aveugles et des établissements d'aveugles dans des conditions déterminées par le Ministre des Finances. Sont considérés comme personnes exerçant une industrie à domicile, aux termes du par. 40 du décret d'application d'accord avec la loi du 23 mars 1934 concernant les salariés à domicile, ceux qui sont principalement en relation durable avec certains entrepreneurs (par exemple, éditeurs, contre-maîtres intermédiaires). L'exonération ne concerne que lesdites opérations et le privilège ne s'applique qu'aux personnes physiques et aux associations composées exclusivement de membres d'une même famille.

Le Ministre des Finances a décidé par la circulaire du 11 juin 1938, qu'à partir du 1^{er} juillet 1938, bénéficieront de cette exonération les personnes exerçant une industrie à domicile dont le chiffre d'affaires total dans l'année courante ne dépasse pas 40.000 marks et le chiffre d'affaires relatif à l'activité privilégié 12.000 marks. L'exonération ne s'applique qu'à des personnes travaillant principalement, d'une façon durable, pour certains entrepreneurs désignés, et elle ne s'applique qu'auxdites opérations. L'ouvrier travaillant à domicile n'est pas imposable, n'étant pas entrepreneur autonome. En définitive, l'exonération

ne concerne qu'une certaine catégorie d'artisans et de façonniers.

D'autre part le par. 4 (14) exonère les opérations des aveugles s'ils n'emploient pas plus de 2 ouvriers, ainsi que celles de différents établissements d'aveugles pour ce qui est des livraisons et des prestations effectuées par les aveugles qui sont placés sous la protection desdits établissements.

En France.

Si l'on examine maintenant les dispositions du droit français, il faut faire une remarque préliminaire. Etant donné que l'opérateur visé par le par. 4 (14) de la loi allemande est celui qui exerce son activité à domicile pour le compte et sur l'ordre d'un entrepreneur, en travaillant lui-même d'une façon essentielle à la pièce et en fournissant les matières ou en les recevant de l'entrepreneur au sens de la législation française, il peut s'agir soit d'artisans soit de façonniers. Il convient, par conséquent, de rapprocher de ladite disposition de la loi allemande et la situation des artisans et celle des façonniers en France.

Les artisans qui satisfont aux conditions du par. 23 du Code des Impôts directs, ne sont pas du tout imposables ; ils peuvent toutefois prendre la position de producteurs. Les façonniers qui ne sont pas artisans aux termes dudit article sont cependant exonérés lorsqu'ils donnent des manutentions à des produits ou articles soumis à la taxe de 9 %, antérieurement au stade d'application de cette taxe.

Contrairement à la loi allemande qui n'accorde l'exonération du par. 4 (14) qu'aux personnes physiques et aux associations de personnes appartenant à la famille de l'opérateur privilégié, l'art. 14 (25) du Code français exonère aussi les opérations effectuées par les coopératives artisanales composées exclusivement de moins de 10 artisans et pouvant prétendre aux prêts individuels, prévus par la loi du 27 décembre 1923. Il exempt de même les opérations réalisées par les unions constituées entre lesdites coopératives.

**o) Livraisons faites à lui-même
par un petit cultivateur, etc. [Par. 4 (15)].**

Il s'agit d'un privilège pour les petits cultivateurs, c'est-à-dire pour ceux dont le chiffre d'affaires d'entreprise, agricole ou forestière, n'a pas dépassé dans l'année précédente 10.000 marks. Dans ces conditions, les livraisons qu'ils se font à eux mêmes sont exonérées. L'exonération s'étend aux livraisons faites par l'entrepreneur aux membres de sa famille énumérés au par. 42 (2) du décret d'application. S'il s'agit d'entreprises mixtes, par exemple culture et boulangerie, le privilège ne s'applique qu'aux livraisons provenant de l'entreprise agricole.

En France.

Etant donné que les professions agricoles ne supportent pas de taxes (art. 11 du Code), une exonération analogue à celle du par. 14 (15) de la loi allemande serait incompréhensible en France.

p) Autres exonérations

[Par. 43 à 45 du décret d'applic.].

Le décret d'application établit encore quelques exonérations en dehors de celles du par. 4 de la loi.

A. — Le par. 43 exonère les prestations des théâtres appartenant à une collectivité publique y compris leurs prestations accessoires (vestiaire, vente de programmes, location de jumelles de théâtre, etc.). Mais les opérations de buffet sont imposables. Les concerts sont exonérés de la taxe en tant qu'ils ont lieu au théâtre, dans le cadre du répertoire normal de ce théâtre.

La même disposition exonère encore les conférences de caractère scientifique ou culturel, organisées par une collectivité publique, à condition que les revenus servent principalement à couvrir les frais.

B. — Le par. 44 exempte les opérations réalisées par les entreprises de colonisation et celles réalisées par certaines banques y affèrent ainsi que celles effectuées par des entrepreneurs de construction de maisons d'ouvriers et de petits jardins dans la banlieue. L'exonération est obtenue par un système de remboursement de la taxe perçue.

C. — Le par. 45 exonère les livraisons des explosifs, effectuées par les entreprises de mines à l'adresse de leurs ouvriers pour être employés dans le cadre de l'entreprise.

En France.

L'exonération que le législateur français accorde aux entrepreneurs de spectacles, etc. [art. 14 (9) du Code], n'est pas limitée comme celle du Reich aux théâtres publics ; elle concerne tous les entrepreneurs pour ce qui est de leurs recettes soumises à l'impôt sur les spectacles. Les recettes accessoires (telles que celles provenant des ventes de programmes, de fruits, de bonbons, etc.) restent passibles de la taxe de 3 %.

Contrairement au par. 45 du décret d'application allemand, les livraisons d'explosifs, bien que fabriqués avec des produits monopolisés, ne bénéficient d'aucune exonération.

Pour compléter le tableau de comparaison entre les deux législations, il convient d'ajouter que le Code français exempté de taxes, outre les affaires déjà mentionnées, les opérations suivantes :

— les opérations de bourse de commerce, à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière [art. 14 (6)] ;

— les opérations effectuées par les sociétés de capitalisation et assujetties à l'impôt établi par l'art. 38 de la loi du 25 juin 1920 [art. 14 (7)] ;

— certaines livraisons à des fabricants de produits soumis à une taxe unique, spéciale, maintenue ou fusionnée [art. 14 (38, 40) du Code et autres dispositions] ;

— les affaires faites par les pêcheurs et armateurs à la pêche [art. 14 (34)] ; en Allemagne, seule la liste libre 2, se rapportant à l'exonération de certaines im-

portations, énumère les produits de pêche comme objets privilégiés ;

— les affaires effectuées par les établissements d'enseignement [art. 14 (21)] ;

— celles effectuées par les restaurants d'étudiants [art. 14 (22)] ;

— celles effectuées par les œuvres philanthropiques, charitables, etc. [art. 14 (20)] ;

— celles effectuées par les syndicats agricoles ;

— celles effectuées par certains organismes exonérés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (art. 4 du Code des impôts directs) ;

— les affaires de journaux et d'éditions [art. 14 (16)] ;

— les contrats passés avec l'Etat, etc. et ayant pour objet exclusif l'érection de monuments aux morts [art. 14 (15)] ;

— les opérations portant sur les sels [art. 14 (39)] ;

— Les affaires se rapportant aux constructions navales ainsi que les ventes d'engins et filets pour la pêche maritime [art. 14 (24)] ;

— les affaires de vente, de commission et de courtage portant sur les produits qui supportent un impôt indirect spécial ou un droit de douane, comprenant une taxe unique fusionnée ou spéciale.

III. — Assiette de la taxe [Par. 5 et 6].

1. L'assiette de la taxe sur les livraisons et les prestations est constituée par la rémunération reçue ou — exceptionnellement — convenue (système des

débets, par. 14). Ladite rémunération est la contre-prestation de la livraison ou de la prestation. Il s'ensuit que :

a) Tous les revenus bruts d'un entrepreneur ne constituent pas son chiffre d'affaires imposable ; certains d'entre eux doivent en être déduits ;

b) Rentre dans la rémunération d'une livraison ou prestation tout ce que le destinataire de la livraison ou prestation doit dépenser pour l'obtenir [par. 10 (4) du décret d'application] ;

c) la contre-prestation peut être effectuée par une personne autre que le destinataire de la livraison ou prestation.

2. La rémunération de l'entrepreneur comprend également le remboursement de ses débours. Par exemple, l'agent d'affaires ou le courtier reçoit, outre sa commission, les débours de ses voyages, port, téléphone, etc., sans avoir la possibilité de les déduire de son chiffre d'affaires imposable. Si l'entrepreneur vend franco domicile, les frais de transports sont compris dans le prix ; si l'acheteur vient chercher lui-même la marchandise chez l'entrepreneur, ce dernier lui accordera une réduction sur le prix, ce qui réduira sa rémunération. Au cas où l'entrepreneur de démolition reçoit les décombres, en plus du prix, la valeur de ces derniers rentre dans sa rémunération. Les intérêts, eux aussi, constituent une partie de la rémunération, n'étant pas exonéré aux termes du par. 4 (8), lequel vise le crédit de capital,

et non pas la vente à crédit (Voir ci-dessus). Par contre, si l'acheteur paie avant l'échéance, il obtiendra, en général, un rabais qui diminuera d'autant la rémunération. De même, l'escompte d'une lettre de change acceptée en paiement, réduit, en fait, la rémunération, à moins que l'acheteur ne rembourse à l'entrepreneur le montant de l'escompte ; cependant les frais d'escompte (le timbre, les ports, etc.) ne sont que des frais généraux et ne peuvent pas venir en déduction de la rémunération pour le calcul de la taxe. Voici un exemple qui illustrera cette hypothèse : A. accepte pour sa livraison une lettre de change sur 1.000 marks. La banque lui verse la somme de 950 marks, ayant retenu 40 marks à titre d'escompte et 10 marks à titre de frais. L'entrepreneur doit acquitter la taxe sur 960 marks car les 10 marks appartiennent aux frais généraux. Si l'acheteur rembourse à l'entrepreneur les 50 marks, ce dernier aura à acquitter la taxe sur 1.010 marks. Enfin, au cas où l'acheteur paie en retard, sans verser d'intérêts moratoires, la rémunération de l'entrepreneur n'est pas considérée comme diminuée. Le retard se traduit seulement, au point de vue fiscal, par le recul de l'échéance de la taxe.

Comme, aux termes du par. 10 du décret d'application, tout ce que le destinataire de la livraison ou prestation doit dépenser, appartient à la rémunération de l'entrepreneur, ce dernier ne peut pas déduire les frais généraux. Ainsi, ne sont pas déductibles : le montant des achats de marchandises, de matières

premières, de machines, etc., les salaires, les loyers, les impôts, les ports, les frais de téléphone, etc.

3. Il est à noter que la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas non plus déductible. Aux termes du par. 10 de la loi, l'entrepreneur la doit comprendre dans la rémunération de sa prestation. Elle constitue, par conséquent, une partie de sa rémunération. Elle n'est pas déductible, même si, pour une raison quelconque, elle n'a pu être récupérée sur l'acheteur, car c'est l'entrepreneur, et non pas l'acheteur, qui est le débiteur de la taxe (par. 9 de la loi). Le par. 59 du décret d'application établit, toutefois, une dérogation : la taxe ne rentre pas dans la rémunération et n'appartient pas à l'assiette de la taxe, si la rémunération est fixée par un tarif légal (avocats, notaires, médecins, etc.).

4. Un hôtelier doit acquitter la taxe sur les sommes reçues des clients pour l'usage du téléphone. De même, les pourboires constituent une partie de sa rémunération, qu'ils soient facturés séparément, ou non, qu'on les donne à l'hôtelier, ou directement au personnel. La raison en est, suivant la Cour des Finances, que le client n'est pas en relation avec le personnel, mais avec l'hôtelier, et c'est toujours le dernier qui retire de l'affaire un avantage économique.

L'entrepreneur ne peut pas déduire du montant de sa livraison les commissions de l'agent qui a négocié l'affaire, même si ce dernier avait été chargé de

l'encaissement et n'a versé à l'entrepreneur que la somme restant après la déduction de sa commission.

Si un entrepreneur en bâtiment agit en entrepreneur général, il doit acquitter la taxe sur le montant total de sa rémunération, sans pouvoir déduire le montant des mémoires des sous-traitants, car il ne s'agit pas d'un cas du par. 5 (3) (Voir ci-après). Il en serait autrement, s'il n'avait pris vis-à-vis du maître d'ouvrage que l'engagement de construire les murs et s'il avait sous-traité avec les autres entrepreneurs au nom du propriétaire ; la rémunération sur laquelle il devrait acquitter la taxe, se composerait alors du montant de son mémoire et de sa commission sur les marchés qu'il a sous-traités, tandis que le montant des mémoires des entrepreneurs sous-traitants ne constituerait pour lui qu'une simple écriture d'ordre [par. 5 (3)].

Si un entrepreneur fait de la réclame dans les journaux pour le compte et sur la commande de son fournisseur, mais en son propre nom, il ne peut pas considérer les sommes que ce dernier lui a remboursées comme de simples écritures d'ordre et il doit donc en acquitter la taxe (arrêt de la Cour).

5. Le par. 5 (3) entend par écritures d'ordre, les sommes que l'entrepreneur a reçues et dépensées au nom et pour le compte d'une tierce personne. Les écritures d'ordre ne sont pas imposables. Mais pour qu'il y ait écriture d'ordre, il est essentiel que l'entrepreneur n'ait aucun droit sur ces sommes et qu'il ne

soit, en aucune façon, le débiteur de la personne à laquelle il verse la somme en question. Faute d'une de ces conditions, la somme rentrera dans le chiffre d'affaires imposable de l'entrepreneur. Le point de savoir si une somme peut être considérée comme écriture d'ordre, a été l'objet de fréquentes décisions de la Cour. On a déjà vu ci-dessus le cas où l'entrepreneur en bâtiments peut considérer le montant des mémoires des sous-traitants comme de simples écritures d'ordre. L'entrepreneur de voyages collectifs qui fait exécuter certaines prestations — transport, logement, pension, etc. — par d'autres entrepreneurs n'est, suivant la jurisprudence et l'avis du Ministre des Finances, qu'un intermédiaire dans l'accomplissement desdites prestations et le montant de leur rémunération n'est pour lui qu'une simple écriture d'ordre déductible.

Les notaires et les avocats n'auront pas à acquitter la taxe sur les sommes que leurs clients leur versent à titre de remboursement des timbres fiscaux, des frais judiciaires, etc. Il en est autrement quant aux ports, frais de téléphone, etc. (Voir ci-dessus).

6. Au chiffre d'affaires imposable appartient enfin tout ce qu'un autre que le destinataire de la livraison ou prestation verse à l'entrepreneur (par. 10 du décret d'application). Il s'agit principalement des sommes supplémentaires que l'entrepreneur reçoit des caisses publiques ou des associations économiques comme supplément de sa rémunération. Il

faut qu'il y ait un lien de cause à effet entre la livraison (prestation) et le versement supplémentaire. On rencontre de tels suppléments surtout dans le fonctionnement des cartels (syndicats) qui retiennent une certaine somme sur les opérations de leurs membres effectuées à l'intérieur du pays, et à l'aide du fonds ainsi constitué versent des suppléments pour les livraisons d'exportation. Si le supplément est versé directement au producteur qui lui-même a effectué la livraison d'exportation, toute sa rémunération (celle payée par l'acheteur étranger, plus le supplément du syndicat) est exonérée aux termes du par. 4 (3). Si le supplément est versé au producteur qui n'a pas lui-même effectué la livraison d'exportation, mais dont c'est l'acheteur qui l'a effectuée, le producteur doit acquitter la taxe sur la totalité de sa rémunération, car c'est son acheteur-exportateur qui bénéficie de l'exonération (par. 69 et 74 du décret d'application). Si le producteur a transmis à son client le supplément, il s'agit d'un rabais qui diminue la rémunération du producteur ; le client-exportateur est exonéré pour la totalité de sa rémunération y compris le supplément.

Si la rémunération consiste en espèces étrangères ou devises, le chiffre d'affaires est déterminé par le change au cours moyen publié mensuellement au *Journal Officiel*.

7. La rémunération d'une livraison ou prestation est la valeur de la contre-prestation. Si cette dernière

n'est pas effectuée en monnaie, mais en d'autres valeurs, on parle d'échange, d'opérations assimilées à l'échange ou de dation en paiement. Il y a échange, si deux livraisons sont interchangées. Il y a opérations assimilées à l'échange si la livraison est faite contre une prestation ou si deux prestations sont interchangées. Il y a dation en paiement si l'entrepreneur accepte à la place des espèces originellement convenues, une livraison ou prestation. La loi ne fait entre ces 3 cas aucune différence. D'ailleurs, pour que ces opérations soient soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires, il faut qu'au moins un des deux opérateurs soit entrepreneur et qu'il agisse dans le cadre de son entreprise. Si les deux opérateurs sont entrepreneurs, il y a 2 opérations imposables.

8. La rémunération de chaque opération imposable est la valeur commune de l'autre. Pour les livraisons du producteur au grossiste, c'est le prix de gros. Pour les livraisons du grossiste au détaillant, c'est le prix d'achat de ce dernier.

Quand la valeur des opérations réciproques n'est pas égale il y a, en général, une soulte qui, chez la partie prenante, majorera, chez l'autre diminuera, la valeur de la prestation (livraison) que chacune d'elle a reçue. Par exemple : le cultivateur A. échange un cheval valant 1.000 marks contre une vache du cultivateur B. valant 600 marks. B. verse une soulte de 400 marks. La rémunération de A. est de 600 marks + 400 marks = 1.000 marks, celle de B. est de

1.000 marks — 400 marks = 600 marks. Si l'entrepreneur en livrant une voiture en accepte une d'occasion en paiement, sa rémunération est égale au paiement en espèces plus la valeur de la vieille voiture. Si, malgré une différence considérable de valeur entre les prestations (livraisons) réciproques, il n'y a pas de soulte, le chiffre d'affaires des deux contractants n'est pas le même. A. échange une juvent valant 1.500 marks contre un taureau de B. ne valant que 1.000 marks en ayant besoin pour son élevage. La rémunération de A. s'élève à 1.000 marks celle de B. à 1.500 marks.

On doit distinguer l'échange en tant qu'opération imposable du cas où l'entrepreneur reprend l'objet de sa livraison (par exemple par suite de défauts) et en livre un autre à la place. Dans cette dernière hypothèse, il n'y a qu'une seule opération imposable, et non pas échange de deux livraisons.

9. La réception de la rémunération est, en principe, le fait générateur de la taxe. La réception a lieu au moment où l'entrepreneur est en état de disposer économiquement de la rémunération.

Si le paiement est effectué par acomptes, la réception a lieu à l'occasion de chaque paiement partiel. Les acomptes en vue de prestations futures constituent une rémunération au moment de leur réception. Il en est de même en ce qui concerne les acomptes d'un avocat, en tant qu'il les considère comme des paiements définitifs et agit en conséquence.

Quand le paiement a lieu en espèces ou par mandat, la réception coïncide avec la remise de la monnaie. Si l'on paie au compte de l'entrepreneur, l'inscription au crédit du compte constitue la réception de la rémunération. Il en va ainsi des comptes courants. Au cas où l'entrepreneur accepte, à la place des espèces, un titre de créance qu'il peut immédiatement négocier, il a reçu la rémunération jusqu'à concurrence de la valeur négociable du titre. Cependant, en général, l'acceptation d'un titre de créance ne constitue pas encore la réception de la rémunération. Lorsque l'entrepreneur accepte en paiement un objet [par. 5 (2)], il a reçu la rémunération jusqu'à concurrence de la valeur courante dudit objet. S'il s'agit de lettre de change ou de chèque, la rémunération n'est reçue qu'au moment du remboursement ou de l'endossement, et jusqu'à concurrence du montant de la somme remboursée ou remise contre l'endossement. Il est sans importance que l'entrepreneur reçoive lui-même la rémunération ou la reçoive par l'intermédiaire d'un mandataire (banque, employé, etc.). L'entrepreneur doit acquitter la taxe, même si son mandataire a détourné la rémunération reçue.

10. Quant à l'assiette de la taxe sur les livraisons que l'entrepreneur se fait à lui-même, la rémunération effective est remplacée par une rémunération fictive : c'est le prix qu'un revendeur paierait comme prix d'achat pour l'objet en question. (Les autres

prestations effectuées par l'entrepreneur à lui-même ne sont pas imposables (voir ci-dessus par. 1 à 3). Si l'entrepreneur est lui-même le producteur de l'objet, son coût de production est sans importance, car c'est son prix de vente à un revendeur qui constitue l'assiette de la taxe. Si l'entrepreneur est lui-même revendeur, l'assiette est déterminée par son propre prix d'achat.

11. Les débours de l'entrepreneur relatifs aux transports, envois et assurances, rentrent dans la catégorie des frais généraux et, en principe, ne sont pas déductibles, sauf aux conditions du par. 5 (4) de la loi. Ne sont déductibles que les frais de transport et d'assurance relatifs à une livraison. Si l'entrepreneur livre gratuitement les pièces de rechange d'un objet déjà livré, il peut déduire lesdits frais pourvu qu'il les ait fait connaître à son acheteur. Quant à l'ouvrage, il peut déduire les frais relatifs à l'ouvrage fini, mais non pas ceux relatifs aux pièces détachées, car il s'agit du port antérieur.

Le commissionnaire est autorisé, lui aussi, à déduire les frais de transport et d'assurance, mais non pas un agent d'affaires ou un courtier qui n'effectue que des prestations de service (d'entremise). Les voituriers et les commissionnaires de transport peuvent déduire les frais de transport et d'assurance qu'ils paient à un autre entrepreneur.

La déduction n'est possible qu'au cas de livraison imposable ; elle n'est pas admise si la livraison est exonérée. Elle n'est autorisée que si l'entrepreneur

« envoie » l'objet de sa livraison. « Envoyer » signifie, aux termes du par. 5 (1) du décret d'application, soit faire transporter l'objet par un voiturier (chemin de fer, poste) ou par un expéditeur (armateur), soit charger du transport un commissionnaire de transport. Par conséquent, ne sont pas déductibles les frais de l'entrepreneur relatifs à une expédition par ses propres moyens. Il en va de même, si l'entrepreneur charge du transport une personne morale qui est son organe.

Quant aux frais d'assurance, pour qu'ils soient déductibles, il faut que l'entrepreneur assure la livraison en son propre nom chez un autre entrepreneur. Si le contrat d'assurance est passé au nom de l'acheteur, les sommes y afférentes, que l'entrepreneur verse et qu'on lui rembourse, sont déductibles déjà comme de simples écritures d'ordre.

Ne rentrent pas dans les débours déductibles, les frais relatifs aux travaux d'emballage, les frais d'entrepôt, le loyer de wagons frigorifiques et des bâches pour couvrir les wagons. Il est naturel que soient seulement déductibles les frais que l'entrepreneur a lui-même payés ou ceux que le destinataire a payés pour le compte de l'entrepreneur. Les frais ne peuvent être déduits que jusqu'à concurrence du montant réellement dépensé. Si le commissionnaire de transport obtient de l'entrepreneur de transports un rabais, il doit acquitter la taxe sur ce dernier, à moins qu'il n'en fasse bénéficier, de son côté, son acheteur

Les frais de transport antérieurs à la livraison ne sont pas déductibles. Il s'agit non seulement de frais de transport de l'objet chez l'entrepreneur en tant que destinataire, mais aussi de ceux occasionnés par les déplacements éventuels de l'objet avant la vente (par exemple, l'entrepreneur expédie l'objet à son dépôt).

L'exemple suivant rendra intelligible la déductibilité des débours au cas d'une vente successive : A. (Hambourg) vend à B. (Berlin) et celui-ci à C. (Dresde) le même objet. A. envoie l'objet directement à C. Les deux livraisons sont effectuées en même temps et, en vertu de la circulaire du 28 février 1936, toutes les deux sont chargées des débours de transport. A. et B. sont par conséquent autorisés à déduire de leur chiffre d'affaires les frais de transport de Hambourg à Dresde, si A. a remis l'objet en son propre nom à l'entrepreneur de transport (par exemple chemin de fer). S'il a remis l'objet à l'entrepreneur de transport au nom de B., ce dernier est autorisé à déduire les frais tandis que pour A. les mêmes frais (que B. lui rembourse) ne sont qu'une simple écriture d'ordre. Si A. transporte lui-même l'objet chez C. il ne peut rien déduire n'ayant pas « envoyé » l'objet aux termes du par. 5 du décret d'application. Mais B. peut déduire les frais de Hambourg jusqu'à Dresde s'il les a remboursés à A. Si, par ailleurs, A. envoie l'objet par le chemin de fer au commissionnaire de transport de B. à Dresde qui l'expédie chez C. il n'y a pas vente successive. A. peut déduire les frais de Hambourg à

Dresde, B. déduira seulement les frais de camionnage à l'intérieur de Dresde. Le transport de Hambourg à Dresde est pour B. un transport antérieur à la livraison.

12. La manière de calculer le prix de la livraison reste sans influence sur la déductibilité des frais. L'entrepreneur conserve cette possibilité qu'il ait calculé ses frais séparément, qu'il les ait compris dans le prix brut, ou qu'il ne les ait pas du tout réclamés à son acheteur. De même, restent, sans influence, les clauses telles que cif, fob; etc.

Quoi qu'il en soit, l'entrepreneur n'est autorisé à déduire les frais de transport et d'assurance que s'il les a fait connaître à son acheteur au moment du règlement [par. 49 (1) du décret d'application]. Il s'agit là d'une formalité qui n'a rien de commun avec le calcul du prix. Même si l'entrepreneur ne récupère pas les frais sur son client, il peut les déduire s'il les a fait connaître à l'acheteur. D'autre part, il est nécessaire que l'entrepreneur notifie explicitement les frais au moment du règlement ; il ne suffit pas, le prix net résultant de l'offre, le prix brut de la facture, que les frais puissent être calculés par une opération facile. Pour les journaux, il suffit que le montant de l'envoi à domicile soit imprimé en tête. D'ailleurs, la notification ne doit pas obligatoirement figurer sur la facture elle-même ; c'est assez qu'elle soit mentionnée sur les annexes, etc. lesquels, toutefois, doivent parvenir à l'acheteur en même temps que la facture.

13. Aux termes du par. 5 (4) sont enfin déductibles les frais d'emballage, mais non pas ceux relatifs aux travaux d'emballage. En un mot, sont déductibles les frais occasionnés par les tonneaux, caisses, bouteilles, sacs, boîtes, papier, etc. Deux cas sont à distinguer :

a) L'emballage n'est pas objet de livraison, il est consigné. L'acheteur doit le retourner à l'entrepreneur. Une diminution de la rémunération imposable n'a pas lieu, les frais de transport de l'emballage de l'acheteur à l'entrepreneur, même si ce dernier doit les supporter, n'étant pas déductibles, car il ne s'agit pas ici de transport d'un objet de livraison. La rémunération que l'entrepreneur reçoit pour avoir consigné l'emballage est imposable ;

b) L'emballage, lui aussi, fait partie de la livraison, et la rémunération concerne la marchandise et l'emballage. Si l'entrepreneur reprend l'emballage et diminue la rémunération en conséquence, son chiffre d'affaires imposable se trouve diminué déjà en vertu des principes généraux (Voir ci après par. 12). S'il s'agit d'une vente successive et que A. envoie la marchandise directement à C. qui lui retourne l'emballage, il peut déduire, de la rémunération qu'il reçoit de B., la somme qu'il rembourse à C. pour l'emballage rendu.

Les voituriers et les commissionnaires de transport ont la faculté, à partir du 1^{er} janvier 1939, de déduire, de leur chiffre d'affaires, les frais de transport et

d'assurance, bien qu'ils n'effectuent pas de livraisons, mais des prestations de service et, cela, même s'ils ne les font pas connaître sur leurs factures. Ils peuvent de même déduire leurs débours en matière de droit de douane et de taxe à l'importation lorsqu'ils les ont versés pour leurs commettants.

14. L'assiette de la taxe à l'importation (par. 6), se détermine soit par le prix d'acquisition, soit par la valeur de l'objet importé, si le prix ne peut pas être prouvé ou s'il n'y en a pas. Dans le prix d'acquisition ou dans la valeur de l'objet rentrent les frais de transport, d'assurance, de commission et d'emballage qui ont été faits jusqu'au moment de l'importation, ainsi que le droit de douane et les impôts de consommation qui grèvent l'objet de l'importation. Les dispositions du par. 5 (3) et (4) autorisant la déduction des sommes qui ne sont que de simples écritures d'ordre et de certains autres frais ne concernent pas l'importation.

En France.

15. Le système adopté par le législateur français pour l'établissement de l'assiette de la taxe est bien différent du système allemand, bien que la rédaction de l'art. 16 (1) du Code, se rapproche de celle du par. 5 (1) de la loi allemande.

Tout d'abord, ce n'est pas toujours le montant effectif des ventes qui constitue en France l'assiette d'imposition. Dans le cas de vente de produits

taxables à 9 % — vente faite au détail, à un prix de détail — la valeur imposable est le prix en gros (art. 16 par. 1 du Code). Le prix en gros devra être évalué fictivement : il sera censé égal « à une fraction du bénéfice brut total, déterminée en répartissant ce bénéfice brut proportionnellement au prix de revient et au prix de détail, sans que cette fraction puisse être inférieure à $1/3$ ». Il entre ainsi dans la détermination de l'assiette de la taxe un élément forfaitaire qui n'existe pas dans le système allemand. Cet élément se trouve d'ailleurs particulièrement accentué par la disposition de l'art. 28 *bis* du Code qui prévoit pour certaines catégories d'opérateurs un régime spécial de forfait. Il s'agit là encore d'une disposition entièrement étrangère à la législation allemande (mais non pas à celle du Protectorat de Bohême et Moravie (Voir l'appendice). Il convient d'ajouter que, même en ce qui concerne les livraisons qu'un producteur se fait à lui-même, des produits de sa fabrication, il faut calculer la taxe sur le prix normal de vente en gros de produits similaires. Cette disposition coïncide avec le droit du Reich.

16. Deux autres dérogations écartent encore en France le principe d'une taxe assise uniquement sur le montant des ventes. D'une part, dans l'hypothèse visée à l'art. 4 du Code modifié par l'art. 20 de la loi relative au budget de l'exercice 1942 — achat par un commerçant à un particulier de certains articles d'occasion ainsi que de produits passibles d'un impôt indi-

rect — la taxe est due sur le prix d'achat. Il s'agit là d'un cas diamétralement opposé au système allemand qui n'applique la taxe que s'il y a eu livraison ou autres prestations effectuées par un entrepreneur, alors qu'ici la livraison est faite par un particulier.

D'autre part, l'art. 16 par. 2 du Code stipule qu'au cas où des ventes sont effectuées par une société qui est la filiale d'une société productrice ou dont celle-ci est la filiale, la taxe due sera assise, non sur le prix de vente de la société productrice à la société acheteuse, mais sur le prix de vente appliqué par cette dernière. Il a été dit à l'occasion des par. 1 à 3 de la loi allemande que le législateur allemand ne connaît pas de livraisons imposables entre la société-mère et la société filiale par suite de la notion d'« organe » propre au système allemand.

Les commissionnaires bénéficient, quant à l'assiette de la taxe, en France, d'un régime spécial. Alors qu'en Allemagne, ils doivent acquitter la taxe sur la totalité de la rémunération reçue, étant donné qu'ils facturent en leur propre nom, en France, ils sont autorisés à n'acquitter la taxe que sur leur commission, s'ils sont rémunérés d'une façon fixée d'avance et s'ils rendent compte au commettant du prix auquel ils ont traité avec l'autre contractant.

17. En dehors de ces divergences essentielles entre les deux législations, il reste un certain nombre de nuances à relever en ce qui concerne la détermination de la rémunération imposable. Voici deux exemples :

a) *Intérêts*. Les intérêts moratoires, constituant aux yeux du législateur français de véritables dommages-intérêts, ne font pas partie du prix de vente imposable. En Allemagne, ces mêmes intérêts majorent la rémunération imposable, n'étant pas non plus exonérés en vertu du par. 4 (8) de la loi ;

b) *Frais de protêt et autres frais légitimes*. Les sommes encaissées par un redevable à titre de frais de protêt et autres frais légitimes, tels que commission de banque, courtage, timbres et port de lettres, peuvent être considérés en France comme ne constituant pas un supplément du prix de la vente. En droit allemand, il a été expliqué ci-dessus que tous ces frais, rentrant dans la catégorie des frais généraux, majorent la rémunération imposable, parce qu'ils ne sont pas non plus, de simples écritures d'ordre, aux termes du par. 5 (3) de la loi.

18. En matière de déduction autorisée, les deux systèmes fiscaux présentent encore des divergences considérables. Bien que les redevables soient, par les législateurs des deux pays, autorisés à déduire, du chiffre d'affaires imposable, le montant des débours afférents au transport des marchandises vendues, les conditions de cette déduction ne sont pas les mêmes. En France, cette déduction est subordonnée à la condition que les frais de transport soient compris d'une façon évidente dans le prix de vente. Au contraire, le législateur du Reich se borne à exiger qu'ils soient notifiés à l'acheteur, même si c'est l'entrepreneur qui les supporte.

D'autre part, le droit français subordonne la déduction à la condition qu'il s'agisse de transports effectués sur le territoire français. La loi allemande n'exige pas cette condition. Mais, en pratique, il n'y a pas de différence entre les deux droits, car l'un et l'autre exonèrent les exportations de toute manière.

Enfin, les deux législations sont d'accord pour déclarer la déduction impossible si l'entrepreneur assure lui-même la livraison. Cependant, en France, il peut facturer les frais de transport séparément, n'ayant à acquitter sur la recette correspondante que la taxe de 3 %.

Il est très important de noter que les frais d'assurances des marchandises, déductibles en Allemagne, ne le sont pas en France.

Quant aux entrepreneurs de transport, leur situation fiscale est la même dans les deux systèmes. Cependant l'entrepreneur de transport français ne pourra pas déduire les frais d'assurance, mais (et contrairement au droit allemand) ceux occasionnés par le reconditionnement, le marquage, et l'étiquetage (sol. adm.).

Les entrepreneurs de travaux sont autorisés en France à des déductions qui ne sont pas permises par le législateur allemand. L'art. 17 par. 1^{er} bis (ajouté par le décret du 24 mai 1938) stipule que, quant aux entreprises de travaux, le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant des marchés, mémoires ou factures. Cependant, n'est pas retenue pour le calcul de la taxe, la valeur des fournitures faites à l'occasion de l'exécution des travaux, sous réserve que les-

dites fournitures aient été effectivement grevées de la taxe de 9 %. Ces mêmes entrepreneurs, en Allemagne, doivent acquitter la taxe sur le total de leurs mémoires sans réduction aucune. On a vu ci-dessus que seul l'entrepreneur général qui agit envers le maître d'ouvrage en simple intermédiaire, pourra déduire de son chiffre d'affaires le montant des mémoires des sous-traitants (voir en France, lettre autogr., n° 2.501). Le principe dudit art. 17 par. 1^{er} bis du Code a amené l'Administration française à établir des règles forfaitaires relatives à l'imposition de certains entrepreneurs de travaux (menuisiers, serruriers, tailleurs de pierre), règles inconnues dans le système allemand (voir lettre autogr. 2.378 du 1^{er} février 1938).

19. Pour compléter l'analyse comparative des deux législations en question il convient encore de mentionner deux cas spéciaux :

a. *Hôteliers*. Alors que l'hôtelier allemand doit acquitter la taxe sur les sommes reçues par ses clients en rémunération de l'usage du téléphone mis à leur disposition, l'hôtelier français pourra déduire ces mêmes sommes, pourvu qu'elles ne dépassent pas le tarif de la poste (*J. O.* du 17 juillet 1931). Les pourboires qui, comme il a été dit, entrent dans le chiffre d'affaires imposable de l'hôtelier allemand, en sont exclus pour l'hôtelier français, dès lors que l'hôtelier tient un registre spécial indiquant, d'une part, le montant des sommes perçues à titre de pourboires obli-

gatoires et, d'autre part, le montant des versements au personnel (Circ. du 12 mars 1928).

b. *Agences de voyage.* En Allemagne, lorsque l'agence de voyage, en organisant des voyages collectifs, fait effectuer certaines prestations (transport, logement, etc.), par des entrepreneurs indépendants, elle agit en intermédiaire et peut déduire, de son chiffre d'affaires, les rémunérations versées auxdits entrepreneurs. En France, elle doit la taxe sur la totalité de sa rémunération, ne pouvant même pas déduire les frais de transport, parce qu'elle n'est pas considérée comme entrepreneur de transport, au sens de l'art. 96 du Code de commerce (Voir aussi au par. 1 à 3).

20. *Importation.* Tandis qu'en Allemagne la valeur des objets importés ne sert d'assiette de taxe que subsidiairement, l'art. 45 du Code connaît uniquement cette valeur comme base d'imposition, la rémunération n'étant même pas mentionnée audit article. Par ailleurs, le législateur français stipule que la valeur des objets doit être majorée des droits d'entrée, des taxes intérieures, ainsi que des droits et taxes perçus cumulativement avec les droits de douane, alors qu'en Allemagne on additionne à la rémunération (ou subsidiairement à la valeur) d'autres frais énumérés ci-dessus.

IV. — Taux de la taxe (Par. 7).

Le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas unique. La loi allemande institue 4 taux différents selon le caractère de la livraison (prestations), et selon le chiffre d'affaires total du redevable.

Le taux général est de 2 % du chiffre d'affaires imposable, mais le par. 7 contient 3 dérogations au taux général.

A. — La taxe est de 1 % en ce qui concerne les livraisons (y compris celles faites par l'entrepreneur à lui-même) :

a) d'objets produits à l'intérieur du pays par une exploitation agricole ou forestière, si c'est le producteur qui les livre ;

b) de céréales, de farines ainsi que de certaines marchandises farineuses (surtout du pain).

Il est à noter que le taux réduit ne s'applique pas aux prestations.

La notion d'exploitation agricole appelle quelques explications. Une exploitation d'élevage est considérée comme entreprise agricole si la valeur de la nourriture destinée aux animaux produite par l'exploitation dépasse celle de la nourriture achetée (Circ. du 8 août 1935). En général, une exploitation agricole bénéficie du taux réduit si l'activité agricole ou forestière est son but principal ; au cas où l'entrepreneur a encore d'autres exploitations, on n'exige pas que

l'exploitation agricole soit principale. Les exploitations agricoles ou forestières accessoires (par. 50 du décret d'appl.) jouissent du taux privilégié si elles servent à une exploitation agricole ou forestière principale (laiterie, moulin, sucrerie, scierie, etc.). D'autre part, les objets doivent être produits dans l'exploitation elle-même. Pour les animaux, il suffit qu'ils soient engraisés principalement par la nourriture provenant de l'exploitation, sans qu'ils doivent nécessairement y être nés. D'ailleurs, n'est privilégié que le producteur lui-même, qu'il soit propriétaire ou fermier. Enfin, le par. 50 du décret d'application exige que l'objet soit, d'après l'usage du marché, considéré comme produit agricole. Une transformation que le producteur effectue lui-même ou fait effectuer par une tierce personne (par. 12 du décret d'appl.) n'empêche pas l'application du taux réduit, si, toutefois, le produit transformé (façonné), a encore le caractère d'un produit agricole. Par exemple, sont privilégiées les fleurs que le jardinier vend dans son magasin, mais non pas les couronnes de fleurs ; le lait, le beurre, le fromage, les œufs que le producteur sert à ses clients dans son restaurant, sont assujettis au taux de 1 %, mais non pas les plats de viande faits avec la viande des animaux de son élevage.

Le taux réduit de 1 % s'applique aussi aux céréales, aux farines et à certains produits farineux tel que pain, petits pains, croissants, biscottes, etc., mais non pas à la pâtisserie à proprement parler (tartes, gâteaux, pain d'épice, sandwiches, glaces, etc.).

Les livraisons en gros de céréales et de farines peuvent être exonérées aux termes du par. 4 (4) et par. 28 du décret d'application, les livraisons en gros de certains produits farineux peuvent bénéficier, en vertu du par. 7 (3), du taux de 0,5 % (Voir ci-après).

B. — Aux termes du par. 7 (3), le taux est de 0,5 % s'il s'agit de livraison en gros d'objets quelconques [à l'exception de ceux nommés au par. 4 (4)] que l'entrepreneur a lui-même acquis, ne les ayant ni façonnés, ni transformés. Si l'entrepreneur vend également au détail, le taux de 0,5 % ne s'applique que, si, l'année précédente, les livraisons au détail n'ont pas dépassé 75 % du chiffre d'affaires total.

Les conditions de l'application du taux de 0,5 %, aux termes du par. 52 du décret d'application, sont les suivantes :

a) Il ne doit pas être question d'un objet exonéré d'après le par. 4 (4), c'est-à-dire nommé au par. 28 du décret d'application ;

b) l'entrepreneur doit avoir acquis l'objet de sa livraison ;

c) l'entrepreneur doit livrer l'objet en gros (par. 11 du décret d'application) ;

d) l'entrepreneur ne doit pas avoir façonné ou transformé l'objet (à l'exception de la manière qui d'après le par. 12 du décret d'application n'empêche pas l'application du taux réduit) ;

e) les conditions précédentes doivent ressortir des écritures de l'entrepreneur ;

f) si l'entrepreneur vend également au détail, il faut que ses livraisons au détail n'aient pas dépassé, dans l'année précédente, 75 % du chiffre d'affaires total.

Le taux réduit de 0,5 % ne concerne que les livraisons et non pas les prestations.

Chacune de ces diverses conditions demande quelques explications :

Ad a : Sont privilégiés tous les objets, sauf ceux énumérés au par. 28 (2) du décret d'application. Mais les objets de la liste 2 (Voir ci-dessus) peuvent bénéficier du taux de 0,5 % si l'exonération totale, aux termes du par. 4 (2), n'a pas lieu (par exemple, parce qu'il s'agit de la deuxième livraison hors d'un port maritime).

Ad b : Le producteur (que cela soit, une production extractive ou une production industrielle) ne peut bénéficier du tarif réduit pour la livraison de ses propres produits. Si par exemple, l'agriculteur livre à la sucrerie ses betteraves à sucre, il doit acquitter 2 % bien qu'il livre en gros. Il en va de même, du constructeur de bicyclettes qui les construit avec des pièces acquises car l'objet de sa livraison est la bicyclette, c'est-à-dire un objet qu'il a « produit » lui-même. Si le cultivateur vend un poulain né chez lui, il doit acquitter la taxe de 2 % parce que c'est la jument, et non pas le poulain, qu'il a acquise. Mais peu importe la manière dont l'entrepreneur a acquis l'objet. Il bénéficie du taux réduit même s'il a acquis l'objet par donation, par échange ou, dans l'hypothèse d'une société de capital, par apport au cours de la constitution ou de l'augmentation du capital. Le commis-

sionnaire a. lui aussi, acquis l'objet de son commettant. Le but de l'acquisition par l'entrepreneur est indifférent.

Il est à remarquer que pour déterminer s'il y a acquisition ou non, la fourniture de la matière première entre en ligne de compte. Ainsi, quand un commerçant fait confectionner des vêtements en fournissant l'étoffe, il est, aux termes du par. 12 du décret d'application, lui-même considéré comme fabricant et ne bénéficie pas, par conséquent, du tarif de 0,5 %. Au contraire, si c'est le tailleur qui fournit l'étoffe, le commerçant a acquis les vêtements et peut jouir du taux réduit.

En ce qui concerne les ouvrages immatériels, les distinctions à établir sont plus subtiles encore. Si l'auteur fait exécuter l'objet livrable (par exemple le livre) par un autre entrepreneur (imprimeur) et que ce dernier fournisse la matière première (le papier), l'auteur bénéficiera du taux de 0,5 %, il a « acquis » l'objet. Il en est de même pour l'éditeur qui fait faire par un autre entrepreneur le livre de façon à le vendre tel quel ; mais, s'il fait faire à l'imprimeur l'impression et au relieur la reliure, dans ce cas, il n'a pas « acquis » le livre, et n'a pas droit au tarif réduit.

C'est l'entrepreneur lui-même qui ne doit pas avoir façonné ou transformé l'objet ; l'action de son prédécesseur est sans influence. Il existe pourtant une exception à cette règle : c'est l'hypothèse d'une succession universelle (héritage, transformation d'une société anonyme en société en nom collectif, etc.)

qui est constituée par une entreprise en bloc. La Cour des Finances identifie ici la personne du prédécesseur à celle du successeur et n'autorise ce dernier à acquitter la taxe de 0,5 % que si le prédécesseur a acquis l'objet.

Ad c : La livraison doit être effectuée en gros, c'est-à-dire à un autre entrepreneur à l'usage de son entreprise. Toutes les autres livraisons — à une personne privée ou à un entrepreneur, mais pour son usage personnel — sont des livraisons au détail.

La façon dont l'acheteur-entrepreneur emploiera l'objet dans son entreprise est sans importance ; il peut l'utiliser pour le revendre en l'état ou après transformation, il peut l'employer comme moyen de production, ou, enfin, comme moyen de prestation. Même les revues qu'un médecin place dans la salle d'attente de son cabinet servent « dans l'entreprise ». Les livraisons effectuées à une société de capitaux sont toujours des livraisons faites à un entrepreneur pour son entreprise, parce qu'une telle société n'a pas de vie personnelle ; il en est de même des livraisons au Reich et à d'autres collectivités de droit public [par. 11 (2) du décret d'application].

C'est le moment de la livraison qui est décisif quant à l'usage de l'objet par l'entrepreneur-acheteur. Un changement d'usage ultérieur est sans importance. Si l'entrepreneur a acquis l'objet à la fois pour son entreprise et pour son usage personnel, c'est le but principal qui est décisif (un médecin achète une voiture pour son usage privé et pour l'exercice de sa pro-

fession). L'entrepreneur qui livre l'objet, reconnaîtra, en principe, l'usage qu'en fera son acheteur, à sa profession.

Ad d : L'entrepreneur ne doit pas avoir transformé ou façonné l'objet à l'exception des manières admises au par. 12 du décret d'application qui ne changent pas son caractère au point de vue de l'usage du marché. Il s'agit là, d'un critère non pas technique, mais économique. L'entrepreneur est censé avoir transformé ou façonné l'objet, même s'il l'a fait faire par une autre personne.

Si l'objet façonné ou transformé a une valeur supérieure, on peut admettre en général, qu'il s'agit d'une autre marchandise. Mais le contraire n'est pas impossible ; si un commerçant enlève des peaux, qu'il a achetées, des pièces de moindre qualité et les revend à un prix au-dessous du prix de revient, il n'en a pas moins changé l'espèce de la marchandise et ne peut plus bénéficier du tarif réduit de 0,5 %.

Il est rappelé que la loi ne considère pas, quant à l'exonération des livraisons postérieures à l'importation [par. 4 (2)], comme nuisibles, certaines manières de traitements énumérées au par. 29 du décret d'application. Ces mêmes manières de traitement, cependant, paralysent l'application du par. 7 (3) de la loi. Le traitement qui ne nuit pas à l'exonération des objets importés, enlève le privilège du tarif réduit, parce que l'espèce de la marchandise soumise à ce traitement est changée.

Selon la jurisprudence, l'usage change l'espèce des

machines et d'autres objets appartenant au fonds d'une entreprise. Quand, par exemple, un menuisier vend une raboteuse qui a servi dans son atelier, il livre un objet transformé, aux termes du par. 12 du décret d'application, et ne peut pas jouir du taux de 0,5 %; de même, si l'entrepreneur a acquis avec la marchandise les emballages et revend ces derniers vides, il vend une autre espèce de marchandise que celle qu'il a acquise. Si, au contraire, l'espèce de l'objet change sans aucun traitement positif de la part de l'entrepreneur, le par. 7 (3) s'applique. Par exemple, un quincaillier vend des tiges rouillées ou un marchand de vêtements des articles démodés, etc. Mais si un marchand de fromage place des fromages frais dans une cave appropriée, il y a traitement paralysant l'application du par. 7 (3).

En principe, la jurisprudence reconnaît comme indifférente une simple répartition quantitative de la marchandise, c'est-à-dire le pesage, etc., et de même tout traitement qui ne sert qu'à rendre possible ou plus facile le transport de la marchandise, ou encore qui assure sa conservation à l'état d'acquisition, comme la mise en glacière du beurre ou de la charcuterie, etc. Mais, si on veut augmenter la résistance de la marchandise, le traitement empêche le par. 7 (3) de jouer : par exemple, si le marchand sale le beurre qu'il a acquis.

Le marquage et l'emballage sont des traitements expressément permis par le par. 12 du décret d'application et, par conséquent, ne s'opposent jamais

à l'application du taux réduit, même si l'espèce de la marchandise s'en trouve changée.

Le nettoyage et le triage ne sont indifférents que si l'espèce de l'objet reste le même. La jurisprudence qui se rapporte à cette question est très abondante.

Ad e : Les conditions ci-dessus doivent ressortir des écritures du redevable. Le par. 14 du décret d'application déclare qu'il doit tenir les livres sur le territoire du Reich et lesdites conditions doivent en ressortir d'une façon claire et facile à contrôler. Les autres dispositions dudit paragraphe, concernant les détails d'écritures, ne sont que des règles facultatives. L'administration peut autoriser un redevable, digne de confiance, à prouver les conditions du taux réduit (ou de l'exonération) d'une manière différente que celle prescrite au par. 14. L'autorisation doit être donnée par écrit et peut dispenser le redevable, par exemple, d'indiquer chaque livreur individuel ou le jour d'acquisition, s'il est établi qu'il ne revend que des objets acquis sans les soumettre à une transformation nuisible.

Normalement, aux termes du par. 14, doit ressortir de la comptabilité du redevable :

aa) la quantité et la dénomination de l'objet permettant de déterminer s'il s'agit d'un objet rentrant dans la liste libre 2 ou dans le par. 28 (2) du décret d'application (et par conséquent éventuellement exonéré), ou s'il s'agit d'un autre objet (assujetti éventuellement à un taux réduit) ;

bb) le livreur et le jour de la livraison à l'entrepreneur pour vérifier si ce dernier a acquis l'objet ;

cc) le façonnage ou la transformation éventuelle de l'objet ;

dd) l'acheteur et le jour de la livraison à celui ci pour savoir s'il est lui même entrepreneur et si, par conséquent, la livraison est une livraison en gros ;

ee) la rémunération reçue et le jour de son encaissement.

Ad f : Quand l'entrepreneur effectue à la fois des livraisons au détail et en gros, ces dernières ne sont assujetties au tarif réduit du par. 7.(3) que si les livraisons au détail dans l'année précédente n'ont pas dépassé 75 % du chiffre d'affaires total.

Il faut donc constater : d'une part, le chiffre d'affaires total, d'autre part celui des ventes au détail de l'année précédente. Pour le calcul du chiffre d'affaires total, on doit tenir compte de toutes les livraisons ou prestations, même exonérées, et des livraisons de l'entrepreneur à lui-même. Restent, cependant, en dehors de ce calcul, les livraisons et prestations exonérées aux termes du par. 4 (8 à 10) de la loi ainsi que le chiffre d'affaires imposable ou exonéré en vertu du par. 81 du décret d'application (cession d'entreprise en bloc).

En cas de succession universelle (par exemple héréditaire) le montant du chiffre d'affaires de l'année précédente est celui du prédécesseur (Arrêt de la Cour).

C. — Le taux de la taxe s'élève à 2,5 % au cas où le chiffre d'affaires total de l'année précédente a dépassé 1 million de marks. Quand le chiffre d'affaires au détail a dépassé 75 % du total, le tarif majoré s'applique à la totalité du chiffre d'affaires imposable ; dans le cas contraire, le tarif majoré n'est imposé qu'au chiffre d'affaires au détail.

La condition *sine qua non* du taux majoré est que l'entrepreneur ait dépassé dans l'année précédente le chiffre d'affaires total de 1 million de marks. Du rapport entre le chiffre d'affaires au détail et le chiffre d'affaires total dépend l'étendue d'application du taux majoré qui tantôt ne concernera que les livraisons et les prestations au détail, tantôt la totalité du chiffre d'affaires.

Comme pour le par. 7 (3), on obtient le chiffre d'affaires total en additionnant les livraisons de l'entrepreneur à lui-même et toutes les autres livraisons et prestations, à l'exception de celles exonérées aux termes du par. 4 (8 à 10) et du par. 81 du décret d'application. Si l'entrepreneur possède plusieurs exploitations, il faut additionner le chiffre d'affaires de toutes ses exploitations.

C'est le chiffre d'affaires de l'année précédente qui décide du taux de la taxe, afin que l'entrepreneur sache, dès le début de l'année, à quel taux il sera assujetti. Si dans l'année précédente, la période d'imposition était inférieure à une année civile, il faut établir proportionnellement le chiffre d'affaires censé réalisé au cours d'une année (par. 13 du décret d'applic.).

S'il s'agit d'une entreprise nouvelle, le taux majoré ne peut jamais être appliqué la première année, puisqu'il n'y a pas eu d'année précédente. Lorsque l'entrepreneur ajoute à une exploitation déjà existante une nouvelle exploitation, l'application du tarif majoré dépend de son chiffre d'affaires de l'année précédente, même s'il possédait un nombre plus petit d'exploitations. Le chiffre d'affaires du prédécesseur reste sans influence, à l'exception de l'hypothèse d'une succession universelle où l'on prend en considération le chiffre d'affaires réalisé par le prédécesseur dans l'année précédente

Les livraisons et prestations suivantes ne sont pas considérées comme effectuées au détail [par. 7 (4)] :

- a) Les livraisons en gros ;
- b) Les « autres prestations » ;
- c) Les livraisons effectuées par l'entrepreneur à lui-même ;
- d) Toutes les livraisons d'eau, de gaz, d'électricité et de chaleur ;
- e) Toutes les livraisons de combustibles.

Mais sont des livraisons au détail :

- a) Les livraisons qui, aux termes du par. 11 du décret d'application, ne sont pas des livraisons en gros, c'est-à-dire qui sont effectuées à l'adresse d'un acheteur privé ou à celle d'un entrepreneur pour son usage personnel [à l'exception de celles énumérées ci-dessus, sous c) et d)] ;
- b) Les livraisons en gros, les autres prestations et

les livraisons effectuées par l'entrepreneur à lui-même, si elles ne ressortent pas d'une façon claire et facile à contrôler, des écritures du redevable.

Si le chiffre d'affaires au détail a dépassé dans l'année précédente 75 % du chiffre d'affaires total, l'unique taux de 2,5 % sera appliqué à toutes les livraisons et prestations imposables ; dans le cas contraire, n'y sera assujéti que le chiffre d'affaires au détail, tandis que les livraisons en gros supporteront la taxe de 0,5 % [par. 7 (3)], les « autres prestations » celle de 2 % et les livraisons de l'entrepreneur à lui-même celle de 1 % ou 2 % [par. 7 (1) ou (2)]. Enfin, si le chiffre d'affaires au détail imposable dans l'année précédente n'a pas dépassé 10.000 marks, le taux majoré ne sera pas appliqué du tout [par. 53 (3) du décret d'applic.].

La taxe à l'importation (la taxe de compensation) s'élève à 2 % du prix d'acquisition ou de la valeur de l'objet (Voir ci-dessus par. 6). Elle n'est que de 1 % pour les objets énumérés au par. 7 (2) n° 2 (céréales, farines et certains produits tel que le pain).

En France.

Tandis que le législateur du Reich a institué 4 taux différents le législateur français n'en connaît que deux, ceux de 9 % et de 3 %, si on laisse de côté les taux différents des taxes uniques maintenues et fusionnées.

Toutefois, il convient de noter que les opérations auxquelles le législateur allemand réserve le taux de faveur de 1 % (livraisons de produits agricoles et

forestiers ainsi que de farines, céréales et pain), sont exonérées en France soit, en tant que relevant de la profession agricole, soit par une disposition spéciale. Le critère qui détermine le caractère agricole ou industriel de la production, est le même dans les deux pays. Dans les deux législations, l'élevage privilégié suppose que les animaux sont nourris principalement avec les produits du fonds appartenant au producteur. Les produits de l'exploitation horticole cessent d'être privilégiés dès qu'ils sont assujettis à certaines opérations, telles que confection de couronnes, corbeilles de fleurs, etc.

Le commerce en gros ne bénéficie en France d'aucun taux spécial. Cependant, il ne faut pas oublier que l'assiette de la taxe est toujours établie à base des prix en gros. D'autre part, le commerçant qui n'a pas pris la position de producteur recevra ses marchandises grevées de la taxe et, en les revendant en l'état, n'aura pas de taxe à acquitter.

Du taux majoré frappant le chiffre d'affaires total dépassant un million de marks, on peut rapprocher, en France, la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires s'appliquant aux entreprises dont le chiffre d'affaires a dépassé un million de francs pendant la période retenue pour l'assiette des bénéfices industriels et commerciaux. Contrairement à la taxe allemande sur le chiffre d'affaires, ladite taxe française présente un tarif progressif par tranches (le premier million étant exonéré). Comme en Allemagne, le but principal de cette charge supplémentaire, est l'imposition plus lourde des Grands Magasins.

Quant au taux de la taxe à l'importation, s'il est en Allemagne, toujours de 2 % (à l'exception des céréales, etc.), le législateur français a maintenu le double taux de 9 % et de 3 % (art. 42 et 43 du Code).

V. — Imposition supplémentaire des entreprises intégrées (Par. 8).

Le par. 8 de la loi autorise le Ministre des Finances à prendre des mesures tendant à obtenir la compensation de la différence qui existe entre les entreprises simples et les entreprises intégrées par rapport à la taxe sur le chiffre d'affaires. Ces mesures ont été décrétées par les par. 54 à 58 du décret d'application.

Une des conséquences les plus discutées du système de la taxe sur le chiffre d'affaires était justement de faire échapper à la taxe les « livraisons » effectuées entre les différentes exploitations du même entrepreneur ou entre des sociétés organiquement liées ensemble, par suite du principe d'une seule imposition pour l'ensemble de l'entreprise. C'était une prime à l'intégration. La prime jouait qu'il s'agisse d'intégration horizontale ou verticale. Les par. 54 à 58 du décret d'application ont pour but de parer à cette situation, les deux premiers paragraphes par une imposition supplémentaire, les autres, par un dégrèvement. La compensation ne concerne que l'industrie textile.

Le par. 54 grève l'entreprise, qui est à la fois entreprise de filature et entreprise de tissage, d'une taxe

supplémentaire pour protéger les entreprises simples. Le passage du fil de la filature au tissage est imposé comme une livraison. La taxe supplémentaire ne frappe que les fils contenant certaines matières énumérées au par. 54 (1). Le fait générateur de cette taxe est, en principe, le placement du fil sur le métier, mais la jurisprudence impose déjà le passage du fil à l'entrepôt du tissage. Peu importe le produit qui résultera du tissage ; ne sont exemptés de la taxe supplémentaire que les rubans, tissus en feutre, couvertures de laine, tapis, étoffes d'ameublement et courroies de tissu. L'assiette de la taxe est le prix fictif du fil à tisser ; son taux est de 2 %.

Le par. 55 grève d'une taxe supplémentaire les entreprises de tissage ou de filature qui livrent le produit au détail, c'est-à-dire, directement à la consommation individuelle. Cette taxe concerne les fils et tissus de toutes sortes. Son but est de percevoir la taxe économisée par l'élimination du commerçant détaillant. L'assiette est le prix fictif que l'entrepreneur aurait dû payer pour la livraison du fil ou du tissu, s'il avait été lui-même commerçant détaillant. Le fait générateur est la livraison réelle à la consommation. Le taux est de 2 %. Si l'entrepreneur d'une entreprise intégrée livre au consommateur du tissu en fil qu'il a lui-même filé, il doit acquitter les deux taxes supplémentaires aux termes des par. 54 et 55 du décret d'application.

Cependant, le par. 56 du décret introduit un dégrèvement pour de tels entrepreneurs qui font exécuter

certains travaux de finissage, non pas dans leur propre exploitation, mais à façon par d'autres entrepreneurs. Le fabricant du tissu est autorisé, à déduire de sa taxe, celle qui grève le montant de la façon qu'il a payée. Le but de cette mesure est de protéger l'industrie de finissage à proprement parler. Le dégrèvement n'a pas lieu si l'entrepreneur confie le finissage (par exemple les travaux de teinture), non pas à une simple entreprise de finissage, mais au fournisseur de matières premières (par exemple à la filature). Il en va de même s'il fait exécuter les travaux de finissage à l'étranger. Le dégrèvement concerne les matières textiles de toutes sortes. Les travaux de finissage privilégiés sont énumérés au par. 56 (2) du décret d'application. Quand, à côté du finissage, l'entrepreneur fait exécuter d'autres travaux (par exemple des broderies), c'est seulement la taxe grevant le prix du finissage qui peut être déduite. L'entrepreneur a la faculté, sans perdre le bénéfice du dégrèvement, de faire exécuter, pour la même marchandise, plusieurs travaux de finissage par plusieurs entrepreneurs différents.

Le par. 57 réduit le taux de la taxe au cas où l'entrepreneur ne produit pas lui-même le fil ou le tissu, mais les achète à l'intérieur du pays, ou les introduit de l'étranger de telle sorte que son acquisition est déjà grevée d'une taxe de 2 %. Lorsqu'un tel entrepreneur exécute, ou fait exécuter, des travaux de finissage, il sera obligé d'acquitter sur ses livraisons dans tous les cas, une taxe de 2 %, sans pouvoir profiter du taux réduit de 0,5 % du par. 7 (3) de la

loi, parce que, bien que livrant en gros, il ne livre pas un objet « acquis ». Pour parer à cet inconvénient, le par. 57 l'autorise à n'acquitter qu'une taxe de 0,5 % sur ses livraisons. Ce n'est que l'entrepreneur qui a acquis à l'intérieur du pays ou introduit de l'étranger du fil ou du tissu, et non pas le fabricant, qui bénéficie de ce privilège, encore faut-il que la marchandise soit livrée en gros [comme pour l'application du par. 7 (3) de la loi]. Par contre, il n'y a pas de dispositions supprimant le privilège au cas où le chiffre d'affaires au détail dépasse 75 % du chiffre d'affaires total.

Les par. 54 à 56 n'entrent pas en application quand le chiffre d'affaires total, dans l'année précédente, n'a pas dépassé la somme de 75.000 marks.

En France.

Dans le système français, le par. 8 de la loi ne peut pas avoir d'analogie. En effet, celui-ci repose sur le principe de la perception unique, c'est-à-dire sur une règle qui veut que la taxe soit appliquée une fois pour toutes au même objet, au stade final de la production, avec la possibilité de livraisons effectuées en suspension de la taxe, entre producteurs. Autrement dit, le système français a supprimé l'existence de la prime à l'intégration, prime qui est propre au système de la taxe sur le chiffre d'affaires frappant le même objet, à cascades, au fur et à mesure qu'il est assujéti à une série d'opérations imposables. Le système allemand repose sur le mécanisme d'impositions successives.

Par conséquent, le principe de l'unité d'entreprise mène nécessairement à la possibilité de prime à l'intégration, étant donné que les transferts d'objets d'une exploitation à une autre, dans le cadre de la même entreprise, ne constituent pas de livraisons à proprement parler. Il a été expliqué ci-dessus de quelle façon le législateur allemand entend limiter — au moins dans le domaine de l'industrie textile, — les avantages fiscaux résultant de l'intégration.

Dans le système français, la même intention du législateur se retrouve dans les dispositions des art. 3 (6), 14 (41) et 16 par. 2 du Code. Le premier soumet à la taxe les livraisons faites à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise dans une entreprise de travaux, une affaire de prestation de service ou de ventes à consommer sur place. Le législateur veut éviter que les entrepreneurs de travaux, les prestataires de service ou les entrepreneurs de ventes à consommer sur place qui sont en même temps producteurs, profitent de l'intégration, en éludant la perception de la taxe unique.

La seconde disposition prévoit l'exonération du façonnier quant aux travaux qu'il exécute pour le compte du producteur. L'intention du législateur français, analogue à celle exprimée aux par. 56 et 57 du décret d'application allemand, est de préserver le façonnier de l'élimination économique inévitable au cas où son intervention entraînerait une charge fiscale supplémentaire du produit.

La troisième disposition fait face aux avantages qu'une entreprise intégrée pourrait tirer des livraisons effectuées entre deux sociétés, dont l'une est la filiale de l'autre, par l'établissement d'une facture fictive. L'art. 16 par. 2 du Code déclare que dans un tel cas, la taxe est assise sur le prix de vente pratiqué par la société acheteuse.

VI. — **Redevables de la taxe** [Par. 9].

Le redevable de la taxe est toujours l'entrepreneur. Si c'est une personne morale ou une personne qui n'a pas l'exercice de tous ses droits, les obligations relatives à la taxe incombent à ses représentants légitimes (conseil d'administration, tuteur, etc.). Les mêmes obligations incombent au syndic de faillite.

A côté du redevable, il y a d'autres personnes qui répondent de la taxe sur le chiffre d'affaires, à savoir :

1^o Les associés, pour la taxe due par la société, par l'association, par la coopérative (par. 113, du Code de l'Enregistrement allemand).

2^o L'acquéreur de l'entreprise ou de l'exploitation (par. 116 du Code de l'Enregistrement allemand). Celui-ci répond de la taxe concernant la dernière année civile avant la transmission. Il est sans importance que la taxe ait été déjà assise ou non. Le fait générateur de la responsabilité est, non seulement l'acquisition de l'entreprise, mais d'une exploitation gérée séparément. L'acquisition d'une entreprise provenant de la masse de faillite n'implique aucune res-

pensabilité ; mais, répond de la taxe, celui qui a acquis l'entreprise ou l'exploitation au cours de l'exécution d'un débiteur [par. 116 (3) du Code de l'Enregistrement]. Pour qu'il y ait acquisition d'entreprise ou d'exploitation, il faut que les services essentiels de l'exploitation soient transmis. L'acquéreur répond aussi de la taxe qui grève, aux termes du par. 81 du décret d'application, la transmission elle-même.

En France. Comme la loi allemande, l'article 22 du Code français déclare que la taxe est acquittée par les personnes effectuant les opérations imposables.

VII. — Répercussion de la taxe (Par. 10).

La loi n'interdit pas la répercussion de la taxe sur le consommateur, on peut même dire qu'elle la suppose implicitement. Ce que le par. 10 interdit, c'est la répercussion ostensible. Si l'entrepreneur récupère sur son acheteur la taxe séparément, ce dernier peut refuser le paiement, même si cela a été convenu. La loi déclare nulle cette convention (non pas l'affaire elle-même). Quand l'acheteur a déjà payé la taxe à l'entrepreneur, il peut réclamer son remboursement.

La seule exception admise à ladite interdiction est le cas visé par le par. 59 du décret d'application, celui où la rémunération de l'entrepreneur est fixée par un tarif légal (avocats, notaires, médecins, vétérinaires, etc., etc.). La taxe, séparément réclamée au client, ne

constitue pas une partie de la rémunération et n'entre donc pas dans l'assiette de la taxe. Cependant, elle n'est pas une simple écriture d'ordre [par. 5 (3)], car l'entrepreneur reste toujours, lui-même, redevable de la taxe. De toute façon, le par. 59 du décret d'application joue seulement si l'avocat, etc., respecte le tarif légal.

La loi interdit également la répercussion « en arrière », c'est-à-dire que l'entrepreneur ne doit pas récupérer la taxe, grevant ses propres livraisons et prestations, sur son fournisseur.

En France.

Conformément à la législation du Reich, le législateur français défend d'ajouter, sur la facture, la taxe au prix convenu entre les parties (art. 5 du décret d'application français). Cependant, il tolère une répercussion tacite de la taxe du redevable sur son client (1). A cette interdiction générale le législateur français ne fait aucune exception, même pour le cas où la rémunération est fixée par tarif légal (voir cependant les exonérations relatives à un tarif légal aux termes de l'art. 14 (3, 4) du Code). La répercussion « en arrière » n'est pas interdite, cette interdiction se concevant mal dans un système à perception unique.

(1) Laufenburger, *Précis d'Economie et de Législation financière* (Paris, 1941), p. 159 et suiv.

VIII. — Calcul de la taxe (Par. 11).

La période d'imposition est l'année civile. Mais l'administration peut ordonner qu'une période plus courte soit prise comme base d'imposition. Si l'entrepreneur n'a pas exercé son activité pendant toute l'année (ouverture ou fermeture de l'exploitation au cours de l'année), la période d'imposition sera, là aussi, inférieure à l'année civile.

Quand l'entrepreneur a plusieurs exploitations, leur réunion forme son entreprise. On additionnera donc le chiffre d'affaires de chacune d'elles pour l'imposer, et le total déterminera l'application ou non des dispositions relatives à la réduction du taux de la taxe ou à son exonération (par. 4 (4), 4 (13), 7 (3), 7 (4), de la loi et par. 58 à 61 du décret d'application).

La taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas une taxe de foyer comme l'impôt sur le revenu global. Il va sans dire que les époux et les enfants peuvent constituer une collectivité qui sera imposée, non pas en tant que foyer, mais en qualité d'entreprise indépendante.

En France. Les dispositions de la législation française s'écartent en plusieurs points de celles du Reich. Bien qu'en France chaque opération ne soit pas non plus imposable isolément (à l'exclusion de la taxe à l'importation), elle constitue un élément du chiffre d'affaires mensuel, et

non pas annuel, à soumettre à l'imposition. Le chiffre d'affaires annuel n'est retenu qu'en cas de paiement de la taxe par acomptes provisionnels (art. 29 du Code) et en cas de forfait établi pour les petits producteurs (art. 28 *bis* du Code).

D'autre part, le système français n'admet pas la totalisation du chiffre d'affaires de plusieurs exploitations d'un même entrepreneur. Il est stipulé que les relevés mensuels doivent indiquer, séparément, le chiffre d'affaires afférent à chaque succursale ou agence. Seule, l'application du régime forfaitaire suppose que le maximum annuel prévu n'est pas dépassé par l'ensemble des entreprises d'une même personne (décret du 24 juin 1938).

IX. — Déduction des rémunérations restituées (Par. 12).

Si l'entrepreneur a restitué la rémunération d'une affaire imposable, il est autorisé à la déduire, dans la même année, des rémunérations assujetties au même taux.

Il en est ainsi lorsqu'une affaire, à raison de laquelle l'impôt avait été acquitté, est, par la suite, partiellement ou complètement résiliée ou annulée, et la rémunération restituée. Une association qui verse à la fin de l'année à ses membres clients une rétribution fixée par rapport à leurs achats effectués pendant l'année, est autorisée à déduire cette rétribution du chiffre d'affaires imposable. Mais, si la rétribution est calcu-

lée par rapport aux quotes-parts desdits membres, il s'agit d'un dividende et celui-ci n'a pas d'influence sur le chiffre d'affaires imposable.

Si l'entrepreneur accepte un objet en paiement, il a reçu sa rémunération, et il doit acquitter la taxe sur la valeur de l'objet (Voir ci-dessus au par. 5) ; si, lors de la vente dudit objet il reçoit une somme inférieure, il peut déduire la différence. Mais quand il a accepté une lettre de change, il acquitte la taxe sur la somme qu'il a touchée, par exemple, en l'endossant. Une restitution, aux termes du par. 12, peut intervenir ultérieurement, si le redevable est obligé de rendre la somme encaissée, en vertu des dispositions relatives aux lettres de change.

Par ailleurs, il faut distinguer s'il s'agit d'une résiliation avec restitution de l'objet et de la rémunération reçue, ou bien d'un nouveau contrat, par exemple d'un rachat. Ce dernier ne peut pas déclencher la déduction de la taxe.

Quand l'entrepreneur change seulement l'objet de sa livraison contre un autre (par exemple en raison des défauts), le par. 12 n'entre en application que si l'entrepreneur a dû rendre une partie de sa rémunération. S'il a reçu une rémunération supplémentaire, il doit l'ajouter au chiffre d'affaires imposable.

Les cas sont fréquents où le fabricant ajoute, au paquet vendu, un bon autorisant l'acheteur-consommateur (non pas le commerçant) à réclamer au fabricant une prime. Celle-ci entre dans le cadre du par. 12, bien qu'elle ne soit pas versée au client immédiat du fabricant.

Il est sans importance, que la personne à laquelle l'entrepreneur restitue la rémunération ait le droit de l'exiger. La restitution reste déductible, bien qu'effectuée volontairement.

Au cas où l'entrepreneur acquitte la taxe non pas sur les rémunérations reçues, mais sur les rémunérations convenues (système des débits, par. 14), il peut effectuer la déduction dès que l'impossibilité de recouvrer sa créance est établie.

La procédure de déduction est réglée par le par. 60 du décret d'application :

a) la déduction est déjà possible sur la déclaration préliminaire (relevés semestriels) ;

b) les rémunérations restituées doivent être déduites de celles qui sont assujetties au même taux ;

c) s'il n'y en a pas, on déduit la taxe grevant la rémunération restituée elle-même ;

d) au cas où c'est impossible (par exemple la taxe déductible dépasse la taxe due), la déduction est imputée sur les autres impôts ;

e) la taxe à déduire n'est pas productive d'intérêts.

Lorsque la restitution a lieu dans une année civile ultérieure, elle n'a plus d'influence sur l'imposition dans l'année d'encaissement ; elle ne peut surtout rien changer à la limite du par. 4 (13) ou du par. 7 (4).

En France.

Les termes de l'art. 24 du décret d'application français ne diffèrent guère de ceux du par. 12 de la loi allemande.

Seule, la disposition qu'en aucun cas l'imputation ou la restitution ne peut être demandée après un délai de deux ans à partir de la perception, constitue une différence qui mérite d'être retenue.

X. — Obligations des redevables (Par. 13).

Le moment où la dette de la taxe prend naissance, est défini par la loi du 16 octobre 1934. Le par. 3 de ladite loi stipule en effet que c'est :

a) pour l'imposition suivant les rémunérations reçues, au moment où expire le délai de la déclaration préliminaire relatif à la période dans laquelle les rémunérations ont été encaissées ;

b) pour l'imposition suivant les rémunérations convenues, au moment où expire le délai de la déclaration préliminaire relatif à la période dans laquelle les livraisons ou les autres prestations ont été effectuées.

La détermination du moment où la dette prend naissance est fort importante pour savoir s'il y a prescription ou non. Ce problème n'est pas à confondre avec celui de l'exigibilité de la taxe.

Au cours de l'année civile (période d'imposition), l'entrepreneur doit adresser à l'administration, tous les trois mois (avant le 1^{er} avril 1941, mensuellement), une déclaration préliminaire mentionnant toutes ses affaires, imposables et exonérées. Cette déclaration préliminaire doit être remise dans les premiers 10 jours

de chaque trimestre. Elle est considérée comme déclaration d'impôts (par. 13 de la loi). Même si l'entrepreneur n'a effectué que des affaires exonérées, il est obligé de faire une déclaration préliminaire. L'administration peut l'y contraindre ou taxer d'office son chiffre d'affaires imposable, en lui adressant un avis de taxation. En même temps que sa déclaration, l'entrepreneur doit verser un acompte correspondant aux affaires imposables de la période en question.

Aux termes du par. 62 du décret d'application, l'entrepreneur est également obligé, dans les premiers mois de l'année, d'adresser à l'administration une déclaration relative à l'année précédente. L'administration lui envoie un avis de taxation ou une simple communication, si la taxe relative à toute l'année correspond à celles des déclarations préliminaires, sinon, l'entrepreneur est tenu de verser la différence, laquelle est exigible un mois après la notification de l'avis de taxation (voir ci-dessus la différence entre la date d'exigibilité de la taxe et celle de la naissance de la dette). Si la taxe relative à l'année est inférieure aux acomptes versés, l'imputation ou la restitution a lieu. La taxe qui n'est pas réglée à son échéance, est majorée de 2 %.

Les redevables dont la dette ne dépasse pas, trimestriellement, 5 marks, ne sont pas tenus à déposer une déclaration préliminaire, ni à verser des acomptes ni à adresser à l'administration une déclaration annuelle. Les cultivateurs et les marchands ambulants n'ont plus de déclaration à faire.

En France.

Sur cette question de l'obligation des redevables, les différences entre les deux législations allemande et française sont considérables. Cela tient surtout à la notion différente qu'ont les deux systèmes du fait générateur de la taxe. Le législateur allemand ne donne pas de définition du fait générateur de la taxe sur le chiffre d'affaires, cette notion étant englobée dans la notion plus large de la naissance de la dette de la taxe (1). Cependant on peut déduire de l'ensemble du mécanisme de la taxe allemande que le « fait générateur » de cette taxe (à l'exception du par. 14 de la loi) est constitué par l'encaissement de la rémunération. C'est pourquoi la déclaration préliminaire, ainsi que celle concernant l'année entière, est établie sur les rémunérations encaissées pendant la période y afférente (toujours à l'exclusion du par. 14 de la loi). Au contraire, pour la taxe française de 9 %, c'est la livraison des marchandises qui constitue le fait générateur de la taxe, l'encaissement du prix n'étant retenu qu'en ce qui concerne la taxe de 3 % ; toutefois, même dans ce dernier cas, les redevables peuvent être autorisés à acquitter la taxe d'après les débits (art. 19 du décret d'application français).

Il s'ensuit que les déclarations que le redevable doit adresser à l'administration sont établis, au moins en ce qui concerne la taxe unique de 9 %, sur les affaires

(1) Il en est autrement dans la loi du Protectorat dont la notion « d'obligation contributive » peut être davantage rapprochée de la notion du « fait générateur » (Voir Appendice).

imposables elles-mêmes et non sur les rémunérations encaissées, comme c'est la règle en Allemagne. D'autre part, en vertu de l'art. 28 du Code modifié par la loi du 14 juin 1942, les relevés du contribuable doivent être remis au bureau du receveur, tous les mois, alors que le législateur allemand a limité cette obligation à la déposition de 4 déclarations préliminaires par an. Mais, tandis que les redevables du Reich sont tenus, outre les relevés semestriels, à une déclaration annuelle, le Code français n'en exige une que dans l'hypothèse du régime des paiements par acomptes provisionnels (art. 29 du Code).

Le paiement de la taxe ne présente pas non plus le même caractère dans les deux systèmes fiscaux. Les versements semestriels (ou mensuels en ce qui concerne les redevables dont le chiffre d'affaires dépasse 200.000 marks) ont toujours, en Allemagne, un caractère d'acomptes provisionnels, lequel nécessite un règlement définitif à la fin de l'année. Au contraire, les versements mensuels du redevable français sont, eux-mêmes, de véritables paiements de la taxe qui ne sont soumis à aucune rectification ultérieure, à l'exception du cas visé à l'art. 24 du décret d'application (affaires résiliées ou impayées). Cependant l'art. 29 du Code français admet le régime des acomptes provisionnels pour les redevables de la taxe de 3 % et pour les producteurs dont l'exploitation a été soumise à la taxe de 9 % pendant une année au moins. Ce régime, tout comme celui du Reich, exige un règlement définitif suivant une déclaration annuelle.

Les redevables, imposés forfaitairement, acquittent la taxe par quart tous les 3 mois (art. 28 *bis*, du Code, remanié par la loi du 14 juin 1942).

De l'obligation de fournir un relevé mensuel, sont dispensés les redevables admis au régime des acomptes provisionnels ainsi que, comme en Allemagne, les petits redevables, lorsque le montant de la taxe à payer ne dépasse pas 600 francs par an (lettre autog. du 11 mai 1937).

XI. — Imposition d'après les rémunérations convenues (Par. 14).

La règle est de baser la taxe sur les rémunérations reçues (par. 5). Par exception, le par. 14 permet d'asseoir la taxe sur les rémunérations convenues (système des débits), à la condition que l'administration en donne l'autorisation par écrit à l'entrepreneur qui la demande. Cette autorisation doit être refusée si la comptabilité du redevable n'est pas conforme aux dispositions du Code de commerce.

L'avantage de ce système d'imposition est surtout d'ordre technique. Entraînant une perte d'intérêts, l'entrepreneur ne l'adoptera que si l'avantage technique est considérable. L'entrepreneur qui a choisi cette façon d'acquitter la taxe, doit la maintenir pour toute sa comptabilité; cependant il peut s'y tenir uniquement pour une seule de ses exploitations.

La dette de la taxe prend naissance dans ce « système des débits » à l'expiration de la période de déclai-

ration préliminaire dans laquelle la livraison ou la prestation a été exécutée. L'assiette est déterminée par le montant de la facture, non pas par la rémunération reçue. Mais il va sans dire que le par. 12 (4) (cas de restitution totale ou partielle de la rémunération encaissée) jouera aussi pleinement. Par ailleurs, la rémunération reçue peut être supérieure au débit (par exemple à cause d'une augmentation de prix ultérieure, d'une hausse des cours, etc.). Dans ce dernier cas, l'entrepreneur doit faire la déclaration de la différence et payer la taxe sur cette différence.

En France.

Pour la France, il a été dit au par. précédent que le fait générateur — au moins en ce qui concerne la taxe unique de 9 % — est constitué par la livraison de marchandises et que, par conséquent, les relevés mensuels sont établis d'après les débits qui, dans la pratique actuelle, coïncident généralement avec les livraisons. Seuls les relevés des redevables de la taxe de 3 % sont établis d'après les rémunérations encaissées, à moins que ces derniers ne soient autorisés à se placer sous le régime du paiement d'après les débits. Tandis que le législateur du Reich envisage le paiement d'après les rémunérations encaissées comme régime normal, le paiement d'après les débits n'étant qu'exceptionnel et facultatif, le système français considère le paiement d'après les débits comme la règle, et le paiement suivant l'encaissement des rémunérations comme une dérogation établie en faveur de la taxe de 3 %.

XII. — Application de la taxe à l'importation (Par. 15).

Le par. 15 de la loi stipule que dans le domaine de la taxe à l'importation (impôt de compensation), ce sont les dispositions relatives aux droits de douane, qui entrent en application.

En France.

Il en est de même en France
(art. 44, 46 et 48 du Code).

XIII. — Remboursement de la taxe (Par. 16).

Le par. 16 de la loi et les par. 66 à 76 du décret d'application distinguent deux cas où l'entrepreneur se verra rembourser la taxe :

1^o Si l'entrepreneur prouve qu'il a exporté des objets acquis à l'intérieur du pays ou introduits de l'étranger, sans les avoir façonnés ou transformés, il peut demander qu'on lui rembourse la taxe qui grève la livraison desdits objets ou leur importation (remboursement du commerçant-exportateur) ;

2^o Si l'entrepreneur prouve qu'il a exporté des objets, il peut demander qu'on lui rembourse le montant de la taxe qui pèse sur la livraison et l'importation des pièces détachées, des accessoires ou des matières auxiliaires employés à la fabrication desdits objets (remboursement de l'exportateur).

La première catégorie de remboursement doit pro-

téger le commerçant-exportateur allemand. Celui-ci doit pouvoir calculer ses prix comme si la livraison précédente, effectuée à lui, n'était pas grevée de taxe afin que l'acheteur étranger ne préfère pas acheter directement au fabricant ou par l'intermédiaire d'un importateur étranger.

La seconde catégorie doit compenser les charges fiscales qui pèsent sur les marchandises allemandes et leur faciliter la concurrence sur le marché mondial.

Par conséquent, le commerçant-exportateur se verra attribuer les deux remboursements, le fabricant-exportateur seulement le second.

Il n'est pas nécessaire qu'il s'agisse d'une livraison d'exportation ; un simple transfert d'objets à l'étranger (par exemple l'entrepreneur transfère la marchandise à son entrepôt à l'étranger) est susceptible de déclencher le mécanisme du remboursement (par. 66 à 73 du décret d'application).

A. — Le remboursement au commerçant-exportateur.

L'objet dudit remboursement est la taxe sur le chiffre d'affaires à proprement parler, la taxe à l'importation (de compensation) ou toutes les deux à la fois.

I. — Le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires à proprement parler.

Les opérations qui autorisent l'entrepreneur à demander le remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires sont les suivantes :

1^o Les livraisons d'exportation ;

2^o Le transfert à l'étranger à usage professionnel (par. 67 du décret d'applic.) ;

3^o L'envoi à l'étranger (au sens du par. 5 du décret d'applic.), à la disposition du demandeur, par son fournisseur ou par une tierce personne qui est mandataire de ce dernier.

Il faut surtout faire la distinction entre les cas suivants :

a) Si une livraison est exécutée de façon que l'entrepreneur transporte l'objet par ses propres moyens chez l'acheteur étranger, il peut demander le remboursement en raison du transfert à usage professionnel. L'acheteur étranger ne pourra plus demander le remboursement du fait que la livraison qui lui est effectuée, est exonérée (Voir ci-après) ;

b) S'il s'agit d'une vente successive avec plusieurs acheteurs étrangers (le commerçant A. à l'intérieur du pays vend à l'acheteur étranger B. qui, à son tour, revend à l'acheteur étranger C. ; A. envoie directement à C.), A. peut demander le remboursement, mais non pas B. Bien que B. effectue lui aussi une livraison d'exportation, la livraison de A. à B. est déjà exonérée ;

c) Si le commerçant à l'intérieur du pays livre à un mandataire autorisé (par. 22 du décret d'applic.) de l'acheteur étranger et que le mandataire exécute le transport, le commerçant peut demander le remboursement, mais non pas l'acheteur étranger.

Au contraire, quand l'acheteur étranger fait d'abord livrer la marchandise, non pas à son mandataire autorisé, mais, par exemple, à sa filiale, à l'intérieur du pays, le fournisseur ne peut pas réclamer le remboursement de la taxe, car il n'exporte pas. Mais, l'acheteur étranger en transférant la marchandise à l'étranger peut obtenir le remboursement.

Seul, le commerçant, et non pas le fabricant, peut réclamer la première catégorie de remboursement. Les conditions suivantes doivent par ailleurs être remplies :

a) Le demandeur doit lui-même avoir acquis l'objet de son exportation. Un successeur à titre universel ne le pourrait pas. Si l'entrepreneur a acquis à l'intérieur du pays plusieurs objets de différents fournisseurs et les a réunis ensemble pour en constituer un nouvel objet (par exemple, une machine) et s'il livre la machine à l'étranger, il ne peut demander que le remboursement de seconde catégorie (remboursement de fabricant). Mais s'il transporte les pièces acquises à l'étranger en l'état, et ne monte la machine qu'à l'étranger, il a droit au remboursement de la première catégorie ;

b) Il ne faut pas que le demandeur ait façonné ou transformé l'objet acquis, sauf dans les limites permises par le par. 68 du décret d'application ;

c) La livraison à destination du demandeur doit avoir été imposable. Seulement, s'il s'agit de quelques objets privilégiés [par. 28 (2) du décret d'application par exemple, des combustibles, d'engrais, de cé-

réales, de fer et d'acier], le commerçant-exportateur peut demander le remboursement, bien que la livraison à lui faite n'ait pas été imposable.

La base des calculs des remboursements est, en principe, la rémunération. S'il s'agit de transfert à l'étranger de marchandises n'ayant pas encore été vendues au moment de la demande, c'est, faute de rémunération, le prix d'achat ou la valeur (s'il y a façonnage ou transformation autorisée) qui fournissent la base des calculs.

Aux termes du par. 69 du décret d'application, il faut, en calculant le remboursement, déduire de la rémunération les frais de transport et d'assurance hors des frontières douanières du Reich, ainsi que les droits de douanes étrangers, si lesdits frais et droits sont compris dans la rémunération. Mais au cas où la rémunération ne comprendrait pas ces frais de transport et d'assurance jusqu'à la frontière douanière, le demandeur peut en majorer la rémunération servant de base aux calculs de remboursement. Le but de cette disposition est d'empêcher que les entreprises situées près de la frontière soient privilégiées par rapport aux autres.

Le taux du remboursement est de 1 % pour les céréales, farines et certains produits farineux, de 2 % pour les autres objets. Si la base de calcul est constituée par la rémunération du demandeur, on ne calcule le remboursement que par rapport à 92 % de la base ; si elle est constituée par le prix d'achat ou par la valeur, le calcul est fait par rapport à 100 % de la base.

II. — *Le remboursement de la taxe à l'importation* (*taxe de compensation*).

Les conditions aux termes du par. 66 du décret d'application sont les suivantes :

a) il faut qu'il s'agisse d'une livraison d'exportation ou d'un transfert ;

b) l'importation de l'objet a dû être imposable et la taxe à l'importation (de compensation) réellement perçue ;

c) l'objet n'a pas dû être façonné ou transformé à l'intérieur du pays, sauf dans les limites autorisées par le par. 68 du décret d'application ;

d) les données précédentes doivent ressortir des livres tenus à l'intérieur du pays.

La taxe à l'importation, taxe de compensation, est remboursée jusqu'à concurrence de la somme effectivement perçue. Si son montant ne peut être établi, le remboursement s'élève à la moitié de la somme qu'on rembourserait s'il s'agissait, non pas de la taxe à l'importation, mais de la taxe sur le chiffre d'affaires à proprement parler (Voir ci-dessus 1).

La période de remboursement est un trimestre civil. La demande doit être présentée dans les six mois après la fin de ladite période.

Si l'administration constate que les conditions du remboursement ne sont pas remplies, le demandeur doit restituer le remboursement reçu. Il en est de même si les objets pour lesquels le demandeur a

obtenu le remboursement, restent dans le pays à sa disposition.

B. — Le remboursement à l'exportateur.

C'est surtout le fabricant qui doit bénéficier de cette sorte de remboursement. Mais le commerçant-exportateur peut, dans certaines circonstances, la réclamer également.

Les conditions de ce remboursement, aux termes du par. 73 du décret d'application, sont les suivantes :

a) il faut qu'il s'agisse de livraisons de la part de l'exportateur-demandeur, ou de transfert à l'étranger, ou d'envoi à l'étranger à sa disposition ;

b) il faut que l'objet ne soit ni un métal précieux, ni un des objets énumérés au par. 4 (8) (Voir ci-dessus). Il s'agit de ne pas faciliter la fuite des capitaux ;

c) la livraison éventuelle de l'objet, effectuée à l'adresse du demandeur, ne doit pas avoir été exonérée. Le but de cette condition est d'empêcher que deux entrepreneurs à la fois obtiennent le remboursement. Si par exemple, A. livre à un acheteur étranger B., en remettant l'objet au commissionnaire de transports de ce dernier à l'intérieur du pays, A. effectue une livraison d'exportation, exonérée, qui l'autorise en outre à demander le remboursement. B. qui transfère l'objet à l'étranger, ne peut pas réclamer un remboursement, parce que la livraison à lui faite n'était pas imposable.

d) S'il ne s'agit que de transit, il faut qu'au moins une opération imposable, soit intervenue avant la réexportation.

e) Les conditions précédentes doivent ressortir de la comptabilité de l'intéressé.

Le calcul du remboursement se fait de la même façon que celui du remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires à proprement parler (Voir ci-dessus I.). Le taux de remboursement est de 0,5 % de la base.

C. — Par exception aux règles générales, le par. 68 (4) du décret d'application stipule que le montage des moteurs, et d'autres instruments acquis, dans les avions, automobiles et bateaux, n'enlève pas à l'entrepreneur le droit d'exiger le remboursement revenant au commerçant-exportateur.

La circulaire du 20 janvier 1939 a donné une série d'exemples illustrant les différents cas de remboursement.

En France.

En France, aucune de ces deux catégories de remboursement n'est concevable dans le mécanisme de la taxe à la production, étant donné l'institution des livraisons en suspension du paiement de la taxe de 9 %. En effet, l'art. 9 *bis*, en combinaison avec les art. 15 et 42 du Code, autorise l'objet exporté à passer à l'étranger sans avoir supporté une seule fois la taxe, que ce soit le producteur ou le commerçant — ce dernier ayant

pris la qualité de producteur — qui effectue la livraison d'exportation (exception faite de l'exportation d'antiquités, etc.). Par conséquent, aucun remboursement, à titre de la taxe acquittée, ne peut être accordé ni au producteur, ni au commerçant effectuant l'exportation.

XIV. — **Contrôle** (Par. 17).

L'obligation du redevable d'enregistrer les faits intéressant la taxe sur le chiffre d'affaires est réglée par le par. 161 du Code des taxes du 22 mai 1931. Celui-ci déclare que, des registres du redevable, doit ressortir la façon dont les rémunérations se décomposent entre les différentes catégories d'opérations assujetties à des taux différents. Le par. 15 du décret d'application oblige, en outre, le redevable à enregistrer journellement, toutes ses rémunérations, ainsi que les livraisons effectuées à lui-même, en en indiquant la date, et à en faire le total, au moins à la fin de chaque période retenue pour la déclaration préliminaire. Mais, il n'est pas nécessaire que chaque rémunération individuelle soit enregistrée, le total journalier est suffisant. On doit enregistrer de la même façon les rémunérations relatives aux opérations exonérées.

Les entrepreneurs dont le chiffre d'affaires, provenant d'une exploitation agricole ou forestière, n'a pas dépassé dans l'année précédente 10.000 marks, sont exemptés de l'obligation de tenir lesdits registres.

Le redevable qui ne satisfait pas à ladite obligation peut y être contraint par des amendes. L'administration peut aussi procéder à la taxation de son chiffre d'affaires.

Des dispositions spéciales sont prévues pour les avocats qui sont autorisés à n'acquitter la taxe sur les provisions d'honoraires que l'affaire une fois terminée ou réglée par leur client. Mais ils doivent enregistrer ces provisions à part. Par ailleurs, ils ont la faculté de déduire le montant des écritures d'ordre (timbres fiscaux, etc.) de moindre importance, par une somme forfaitaire de 5 % après avoir déduit auparavant les écritures d'ordre plus importantes (tels que frais judiciaires, montants des transactions, etc.). Les notaires ne sont pas obligés d'enregistrer séparément les rémunérations imposables, non imposables (provenant de leur activité d'ordre public) et les écritures d'ordre, s'ils acquittent la taxe sur 15 % du revenu de leur activité notariale.

Le décret du 20 juin 1935 a imposé aux entrepreneurs de tenir un livre des entrées de marchandises, précisant les modalités de ce livre. Les redevables sont tenus d'enregistrer particulièrement les entrées de toutes les marchandises, y compris les matières premières, les produits semi-ouvrés, les accessoires, etc., même si ces marchandises sont destinées à un usage hors de l'exploitation. Un autre décret du 20 juin 1936 impose aux grossistes la tenue d'un livre de sortie des marchandises.

Le par. 17 de la loi se borne à soumettre les entre-

preneurs au contrôle administratif. Les modalités de ce contrôle ressortissent au Code des taxes (par. 180 à 201). C'est ainsi que l'administration a le droit de vérifier les déclarations en effectuant dans les locaux de l'entreprise toutes vérifications et reconnaissances nécessaires.

Les par. 77 à 80 du décret d'application réglementent les obligations des marchands ambulants. La circulaire du 3 mai 1936 a donné toutes les précisions utiles. Tout marchand ambulant doit être muni d'un carnet d'impôts que l'administration lui délivre contre un acompte de ses impôts à venir. Il est tenu d'y enregistrer toutes les entrées de marchandises ainsi que sa recette journalière.

En France.

En France, le redevable est, en principe, soumis aux mêmes obligations de contrôle qu'en Allemagne. Les différences essentielles entre les deux droits viennent de la divergence des techniques d'imposition dans les deux systèmes, plus spécialement du mécanisme de la perception unique, entraînant avec lui, l'institution de suspension de la taxe. C'est ainsi que le législateur français, en plus des obligations incombant aux redevables des deux pays (tenue de livres, contrôle des locaux d'entreprise, etc.), en établit d'autres qui n'ont pas de correspondant dans la législation du Reich, telles que :

celles relatives aux registres des producteurs (art. 23 du Code) ;

celles concernant les attestations pour livraisons entre producteurs (art. 23 du Code, art. 6 du décret d'application) ;

celles portant sur les importations faites à destination d'un producteur (art. 6 du décret d'applic.) ;

celles stipulant l'emmagasinement séparé des marchandises que les producteurs, fabriquant des marchandises de même nature, reçoivent en vue de les revendre en l'état, sans avoir pris, pour lesdites marchandises, la position de producteur (art. 7 par. 3 du décret d'applic.).

En outre, le législateur français a stipulé quelques obligations spéciales pour certaines catégories de redevables, telles que celles concernant les commerçants procédant à des achats de bijoux d'occasion (art. 8 du décret d'applic.), celles incombant aux marchands de biens (art. 27 du Code, art. 21, par. 2 du décret d'applic.), celles afférant au régime spécial des filiales (art. 18 du décret d'application). La carte de commerce, établie par l'art. 30 du Code pour les marchands ambulants, correspond au carnet d'impôts mentionné ci-dessus.

APPENDICE

La taxe sur le chiffre d'affaires dans le Protectorat de Bohême et Moravie.

Le 16 mars 1939, le territoire de la Bohême et de la Moravie a été incorporé au Reich. L'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires et la taxe de luxe furent maintenues jusqu'au 1^{er} octobre 1940. A partir de cette date, un nouveau règlement est entré en vigueur, établi par le décret n° 314 du 25 septembre 1940 et par le décret d'application n° 315 du même jour. Des dispositions transitoires avaient été prévues pour le dernier trimestre de l'année 1940.

La nouvelle législation, tout en ne modifiant que peu les dispositions relatives à la procédure, a profondément changé le fond du droit en le rattachant, à quelques rares exceptions près, au droit allemand. Le rapport entre les deux systèmes, quant à leur application respective, est déterminé par les par. 33 (1) du décret du Protectorat et 1 (3) du décret d'application du Reich. Le droit du Reich entre en application chaque fois que l'administration allemande est appelée à asseoir la taxe sur le chiffre d'affaires, et *vice versa* le droit du Protectorat sera appliqué lorsque

ce sera l'administration du Protectorat qui sera compétente pour asseoir la taxe. Si, par exemple, un entrepreneur de Karlsbad (Sudètes) a une filiale à Prague, l'administration de Karlsbad est, à partir du 1^{er} octobre 1940, compétente pour imposer la totalité du chiffre d'affaires de cet entrepreneur, y compris celui réalisé dans le Protectorat ; elle appliquera les dispositions de la loi allemande. Au cas contraire, l'administration de Prague sera appelée à imposer les opérations de la filiale à Karlsbad, en tenant compte desdits décrets du Protectorat.

Cet appendice doit donner un bref aperçu du système de la taxe sur le chiffre d'affaires adopté pour le Protectorat, en se bornant à indiquer sommairement les différences essentielles entre la législation allemande proprement dite et celle du Protectorat.

Il est à noter que plusieurs dispositions du 1^{er} décret du Protectorat correspondent, non pas aux dispositions de la loi du 16 octobre 1934 du Reich, mais à celles du décret d'application du 23 décembre 1938 (modifiées par le décret du 2 septembre 1940). Les dispositions relatives à la procédure d'imposition, au contentieux, aux pénalités, à la prescription, etc. insérées dans le décret concernant le Protectorat, se trouvent pour le territoire du Reich dans le Code des Taxes du 22 mai 1925. Il faut, d'autre part, remarquer que la couronne du Protectorat (monnaie légale) est égale à 0,1 mark ce qui se traduit par une adaptation correspondante des différentes limites dont dépend

l'exonération ou l'application de tel taux [par. 4 (13), (15), etc.].

Avant le 1^{er} octobre 1940, les livraisons du Protectorat à l'adresse des acheteurs dans les autres territoires du Reich n'étaient pas assujetties à la taxe, étant des livraisons d'exportation. A partir du 1^{er} octobre 1940, les livraisons et autres prestations du Protectorat dans le reste du Reich sont, en principe, imposables.

L'importation de l'étranger que le décret du Protectorat ne mentionne pas, en tant qu'opération imposable, reste assujettie à la taxe aux termes du par. 1 (3) de la loi du Reich.

Ces observations préliminaires notées, la comparaison des deux systèmes législatifs — la loi allemande et le décret du Protectorat — révèle les divergences suivantes :

1. Le par. 2 (3) du décret du Protectorat stipule, conformément au droit du Reich, qu'une affaire de commission se décompose en deux opérations imposables : l'une entre le commettant et le commissionnaire, l'autre entre le commissionnaire et la tierce personne (qu'il s'agisse de commission d'achat ou de vente). S'il est douteux que l'opérateur ait agi en son propre nom, pour le compte d'un autre (à titre de commissionnaire) ou au nom et pour le compte d'un autre (à titre d'agent d'affaires), le législateur du Protectorat présume deux opérations imposables, sauf preuve contraire. Cette disposition ne se trouve pas

dans la loi du Reich, elle a été empruntée à l'ancien texte.

2. Le par. 3 en définissant la notion d' « autre prestation » mentionne, comme telle, la prestation d'un travail physique ou intellectuel. Bien que le par. 7 du décret d'application du Reich ne contienne pas cette spécification, il n'en est pas moins vrai que les prestations intellectuelles, effectuées dans le cadre d'une profession libérale, sont, elles aussi, assujetties à la taxe au Reich (1).

3. Le par. 4 du décret du Protectorat énumère les exonérations conformément au par. 4 de la loi du Reich, en y introduisant, cependant, les modifications suivantes :

a) Le par. 4 (9) exempte de la taxe les opérations résultant des contrats d'assurance assujettis à une taxe spéciale aux termes du décret impérial du 15 septembre 1915, même si la taxe spéciale n'est pas perçue en raison d'une disposition quelconque. Bien que le par. 4 (9) de la loi du Reich ne contienne pas cette dernière clause, la règle fut néanmoins adoptée par l'arrêt de la Cour en date du 23 novembre 1928 (V. A. 399/28). Les autres exonérations du par. 4 (9) de la loi du Reich sont reproduites au par. 4 (16), (17), (20), (21) et (22) du décret du Protectorat ;

b) Tandis que le par. 10 de la loi du Reich et sur-

(1) Le terme « Reich » désigne le « Grand Reich », étant exclu le Protectorat de Bohême et Moravie.

tout les par. 33 et 36 du décret d'application du Reich n'exonèrent en aucun cas les livraisons, locations et baux à ferme des machines et autres installations, même si elles font partie intégrante de l'immeuble, le par. 4 (10) du décret du Protectorat exonère ces opérations lorsqu'elles sont assujetties à la taxe immobilière. La raison de cette différence vient de ce que la loi du Reich, relative aux taxes immobilières, en exempte toujours les machines et autres installations, tandis que le législateur du Protectorat assujettit ces mêmes objets à la taxe immobilière dès qu'ils font partie intégrante de l'immeuble ;

c) Le par. 4 (11) du décret du Protectorat exonère, outre les opérations exemptées par la disposition correspondante de la loi du Reich, les livraisons et prestations sanitaires effectuées à l'adresse des personnes munies d'un certificat d'indigence, même si la rémunération y afférente n'est pas acquittée par une Caisse d'assurances sociales. En outre, sont exonérées les livraisons et prestations effectuées par des maisons de santé publiques dans les classes inférieures (c'est-à-dire dans les classes destinées aux indigents), et celles effectuées par les établissements de bains, si la rémunération est réduite d'au moins 50 % pour des raisons sociales. Le législateur a ainsi supprimé la condition de la rémunération effectuée par une Caisse d'assurances sociales ;

d) Le par. 4 (16) exonère les transports des chemins de fer, publics ou privés de toutes catégories, ainsi que les livraisons et prestations accessoires. Le

décret (art. 31) précise qu'il faut entendre par lesdites livraisons et prestations celles qui sont en rapport quelconque avec les transports et qui sont effectuées par les organes des chemins de fer, dans le cadre de leurs services. Il s'agit notamment de location de wagons et de gares, de garde de bagages, de vente d'imprimés, d'entretien d'animaux transportés. La vente de vieux matériaux et leur chargement, ne sont pas considérés comme opérations accessoires et sont, par conséquent, imposables.

Comme il a été dit ci-dessus, le par. 4 (9) de la loi du Reich n'exonère que les transports proprement dits, et non pas les opérations accessoires, parce que celles-ci ne sont pas assujetties à une taxe spéciale, relative aux transports.

e) Le par. 4 (17) du décret du Protectorat n'exempte de la taxe que les prestations relatives aux transports de personnes par des autobus, en tant qu'ils sont assujettis à la taxe sur les transports. Les opérations accessoires ne sont exonérées que si la rémunération y afférente constitue une partie de l'assiette de ladite taxe spéciale.

Au contraire, le par. 4 (9) de la loi du Reich exonère les transports par voiture automobile d'une façon beaucoup plus étendue sans réserver l'exonération uniquement aux transports de personnes effectués par autobus.

f) Le par. 4 (20 et 21) du décret du Protectorat exonère certaines livraisons et autres prestations des associés des sociétés de capitaux à l'adresse desdites

sociétés ainsi que les opérations rémunérées par des revenus assujettis à l'impôt sur les tantièmes.

Bien que le par. 4 (9) n'exempte de la taxe que les opérations assujetties en général à l'impôt sur la circulation des capitaux, 1^{re} partie (impôts sur les sociétés), la portée de cette disposition est analogue à celle en vigueur dans le Protectorat.

g) Le par. 4 (24) exonère, outre les loteries et tirages publics, ceux qui, tout en étant privés, sont officiellement autorisés. En Allemagne, ces derniers acquittent la taxe sur le chiffre d'affaires.

4. Le par. 8 du décret du Protectorat, contient des dispositions concernant la responsabilité des tiers quant à la taxe et à ses accessoires (majoration de 5 %, frais de sommation et d'exécution). La loi du Reich n'a pas spécialement réglé la responsabilité quant au domaine de la taxe, la question étant résolue par le Code des Taxes (par. 109, 113, 114, 116 — v. ci-dessus au par. 13 de la loi). Cependant, les dispositions du Protectorat ne diffèrent guère de celles dudit Code.

5. Le par. 10 (6) relatif au taux de la taxe est rédigé comme suit : « Si on livre des objets assujettis à des taux différents, contre une rémunération forfaitaire, la taxe sera perçue au taux le plus élevé. »

En Allemagne, faute de disposition analogue, il faudra, dans cette hypothèse, procéder à une décomposition de la rémunération forfaitaire, et, le cas échéant, par évaluation.

6. Le par. 11 du décret du Protectorat contient des dispositions particulières relatives à l'obligation contributive et à l'exigibilité de la taxe. Ledit par. distingue, d'une part, l'obligation contributive qui prend naissance, en général, au moment où la livraison ou prestation est exécutée, d'autre part, l'exigibilité, droit de l'Etat qui ne prend naissance qu'au moment où la rémunération est versée. Cependant, l'obligation contributive et l'exigibilité prennent naissance :

a) en cas de livraison par l'entrepreneur à lui-même, au moment du prélèvement de l'objet ;

b) au cas du « système des débits », au moment où la facture est délivrée ;

c) en cas de paiement par lettre de change ou par chèque, au moment où la lettre de change ou le chèque sont honorés ;

d) au cas où l'entrepreneur accepte des acomptes, en se réservant la propriété de l'objet livré jusqu'au paiement définitif, l'obligation contributive prend naissance au moment de la remise de l'objet à l'acheteur, et l'exigibilité au moment de chaque acompte en ce qui concerne la taxe relative à cet acompte.

La loi du Reich ne connaît pas de stipulations semblables. C'est le par. 3 (5) de la loi du 16 octobre 1934 qui fixe les conditions relatives à la naissance de la dette de la taxe (v. ci-dessus au par. 13).

7. Le par. 14 oblige l'entrepreneur à notifier à l'administration, dans les 15 jours, l'ouverture de

toute nouvelle exploitation ainsi que sa fermeture ou son transfert. En Allemagne, cette obligation est prévue par le par. 191 du Code des Taxes.

8. Tandis que le par. 17 de la loi du Reich se borne à énoncer le principe que l'entrepreneur est soumis au contrôle de l'administration, les détails de ce contrôle se trouvant dans le Code des Taxes, le par. 16 du décret du Protectorat précise les modalités du contrôle, c'est-à-dire l'obligation du redevable de communiquer à l'administration tous ses livres, journaux, registres, etc. et le droit de l'administration de procéder aux vérifications dans les locaux de l'entreprise.

9. La loi du Reich (atténuée en pratique par les circulaires du 12 mars et du 7 octobre 1941) oblige l'entrepreneur à faire, tous les trimestres, une déclaration préliminaire et à verser, en même temps, des acomptes relatifs à ces trimestres ; seules, les entreprises très importantes continuent à verser les acomptes mensuellement.

Les entrepreneurs du Protectorat sont obligés de faire une déclaration une fois l'an, avant le 14 février, au sujet du chiffre d'affaires de l'année précédente. Au cas où l'entrepreneur n'a pas fait sa déclaration de la façon et dans le délai stipulés par la loi, la taxe est majorée de 5 % ; en outre, l'administration peut déterminer le chiffre d'affaires imposable par évaluation (par. 19 du décret du Protectorat). L'adminis-

tration du Reich a le même pouvoir au cas où l'entrepreneur ne dépose pas, dans le délai légal, sa déclaration préliminaire [par. 61 (4) du décret d'application du Reich].

10. Le par. 19 (16) du décret du Protectorat contient une disposition étrangère à la législation du Reich. S'il s'agit d'une entreprise peu importante, ainsi que de livraisons effectuées par l'entrepreneur à lui-même, pour lesquelles la détermination de l'assiette est difficile et relativement coûteuse, une fixation forfaitaire peut intervenir d'accord avec le redevable.

11. Le redevable qui n'a pas réglé sa dette au jour de l'échéance, devra supporter une majoration de 5 % du montant non encore versé. Aux termes de la loi du 25 décembre 1934, la majoration ne s'élève en Allemagne qu'à 2 %.

12. Le par. 21 règle, en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, la procédure d'appel contre l'avertissement. En Allemagne, les dispositions y afférentes se trouvent dans le Code des Taxes (par. 237).

13. Les par. 24 et suiv. concernent les garanties, les pénalités et la prescription. Les dispositions de la législation antérieure au 1^{er} octobre 1940 ont été en plus grande partie maintenues.

CONCLUSION

Aspect économique de la loi allemande.

Parvenus à la fin de cette étude, il ne reste qu'à définir la place qu'occupe la taxe sur le chiffre d'affaires dans l'ensemble du système financier allemand et jeter un coup d'œil sur les répercussions économiques de cette charge fiscale.

La taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt d'Etat [par. 1 (2) du Code des Taxes allemand], de caractère réel qui se place parmi les impôts sur les transactions. Etant donné la possibilité de répercuter la taxe sur le consommateur, d'aucuns la classent dans la catégorie des impôts frappant la consommation. Quoi qu'il en soit, on se trouve en Allemagne en face du même phénomène qu'en France : celui de la personnalisation de cette taxe. Depuis longtemps elle a perdu son caractère rigide réel pour revêtir, tout comme la taxe à la production en France (1), la forme plus ou moins semi-personnelle. Cette tendance se traduit par les égards que le législateur allemand prend, d'une part, envers certaines catégories d'entrepreneurs, d'autre part, envers certaines catégories d'opérations. On a vu, au cours des explications pré-

(1) Laufenburger, *op. cit.*, p. 100 et suiv., 119.

cédentes, que la loi allemande exonère les prestations d'ordre médical, de même que le chiffre d'affaires réalisé par les savants, artistes, écrivains, agents d'affaires et courtiers, ne dépassant pas 6.000 marks dans l'année, ainsi que celui des ouvriers travaillant à domicile et des aveugles, et, finalement, les livraisons faites à soi-même, dans une exploitation agricole ou forestière. D'autre part, le taux de la taxe est, actuellement, loin d'être uniforme, le par. 7 établissant 4 tarifs différents et opérant ainsi une discrimination selon le caractère de l'objet de l'opération taxable.

De l'ensemble de ces mesures, se dégage l'intention du législateur de personnaliser la taxe sur le chiffre d'affaires et d'atténuer la progressivité à rebours propre aux impôts indirects.

D'autre part, le législateur allemand n'a pas pu rester indifférent aux conséquences économiques que l'établissement de la taxe devait nécessairement entraîner avec elle. Ces répercussions sont connues et se présentent, en général, sous trois aspects différents selon qu'on les envisage du point de vue de l'économie nationale ou internationale ou bien sous l'angle de la justice fiscale.

On reproche tout d'abord à la taxe sur le chiffre d'affaires, fonctionnant à cascades, de peser lourdement sur le coût de la vie. Les prélèvements successifs qui sont opérés sur les produits au cours de leur circulation aboutissent à une majoration très sensible de leurs prix. Cet inconvénient est d'autant plus grave

que la majoration que subit un produit du fait de l'application de la taxe, est toujours supérieure à la somme encaissée par l'Etat. Cette particularité résulte de ce que les commerçants calculent leur marge de bénéfice brut sur le prix d'achat de la marchandise, prix dans lequel est incorporé le montant de la taxe déjà payée par le vendeur. Comme ce phénomène se reproduit à chaque transaction, les produits finissent par arriver aux consommateurs grevés d'une somme sensiblement supérieure au montant de la taxe perçue par l'Etat.

D'autre part, la taxe sur le chiffre d'affaires frappant toutes les ventes et reventes successives auxquelles un objet peut donner lieu, la charge fiscale supportée par cet objet est fonction du nombre de ces transactions. Il en résulte que plus la production est intégrée et concentrée, plus le nombre de transactions auxquelles l'objet est assujéti avant d'arriver au consommateur, est réduit et, par conséquent, plus réduite aussi est la charge fiscale qui grève cet objet à titre de taxe sur le chiffre d'affaires. On parle très justement d'une « prime à l'intégration » laquelle est en contradiction avec l'idée de la justice fiscale.

On reproche enfin à la taxe sur le chiffre d'affaires de favoriser la concurrence étrangère et d'établir un régime préférentiel au détriment des marchandises nationales tant sur le marché intérieur que sur le marché étranger. La marchandise importée dans le pays paye la taxe à l'importation (taxe de compensation). Mais cette taxe n'est due qu'une seule fois,

au moment de l'importation, alors que les produits similaires d'origine nationale ont pu acquitter plusieurs fois la taxe sur le chiffre d'affaires au cours de la circulation industrielle et commerciale. Les marchandises importées se trouvent donc bénéficier d'un régime préférentiel, puisqu'elles supportent une charge moindre sans qu'il y ait possibilité technique de calculer et d'établir, pour chaque produit étranger, des taxes douanières compensatrices égales aux sommes acquittées par le produit national similaire à titre de taxe sur le chiffre d'affaires.

Sur le marché international, la situation n'est pas différente. L'immunité fiscale dont bénéficient les affaires d'exportation ne concerne que la dernière vente, celle qui aboutit à faire sortir du territoire les marchandises qui ont fait l'objet de l'opération. Si les marchandises ont acquitté déjà à l'intérieur du pays quatre ou cinq fois la taxe avant leur exportation, elles se trouvent éventuellement sérieusement désavantagées par rapport aux marchandises étrangères, s'il n'y a pas de dispositions spéciales pour y remédier.

Or, dans un système d'économie totalitaire, tel que celui de l'Allemagne, l'impôt devient sciemment un instrument de politique économique, et la technique fiscale s'inspire en premier lieu des données économiques, laissant souvent passer les préoccupations d'ordre purement fiscal au deuxième plan. Ainsi, les buts de l'impôt originaires financiers, cèdent de plus en plus le pas aux desseins extra-fiscaux, se traduisant en pratique par des institutions qui, souvent,

vont à l'encontre de sa productivité (réduction du tarif, exonération, remboursement de la taxe, etc.).

Il n'est pas sans intérêt de suivre cette tendance à travers la législation allemande, tendance qui va en s'accroissant avec le développement de l'économie totalitaire. Le tableau ci-dessous montre l'évolution du taux de la taxe sur le chiffre d'affaires tel qu'il résulte des différentes codifications depuis l'établissement de la taxe (1).

On s'aperçoit que jusqu'en 1930, c'est-à-dire à peu près jusqu'au moment où la crise mondiale a éclaté, l'Allemagne a maintenu un taux unique, tout en variant le poids de la taxe en fonction de la situation économique du pays, sans toutefois quitter la conception d'une taxe essentiellement fiscale. C'est seulement en 1930, à l'époque où l'Allemagne essayait par des mesures extraordinaires de sortir de la crise (les décrets-lois de Brüning, etc.) que le législateur a, pour la première fois, abandonné la voie du taux unique et, par là, la conception rigide de taxe réelle n'intéressant l'Etat que par son rendement. Cette tendance s'est accentuée au moment où l'Allemagne a abandonné définitivement l'économie libérale. Le législateur a opté pour la taxe qui est, elle-même, l'instrument de sa politique économique et il opère une discrimination des taux en marquant ainsi son intention de favoriser ou désavantager telle forme d'activité. La loi du 16 octobre 1934, par sa gamme des taux et par d'autres dispositions du même ordre, est, dans le domaine de

(1) Voir tableau, p. 184.

1 ^o Période	2 ^o Taux	3 ^o Explications
Du 1 ^{er} oct. 1916 au 30 juill. 1918.	0,1 %	Taxe de timbre ne frappant que les livraisons de marchandises et celles résultant des contrats d'ouvrage.
Du 1 ^{er} août 1918 au 31 déc. 1919.	0,5 %	Le champ d'application de la taxe est étendu aux prestations d'activité commerciale.
Du 1 ^{er} janv. 1920 au 31 déc. 1921.	1,5 %	Les professions libérales sont assujetties à la taxe.
Du 1 ^{er} janv. 1922 au 31 déc. 1923.	2 %	
Du 1 ^{er} janv. 1924 au 30 sept. 1924.	2,5 %	
Du 1 ^{er} oct. 1924 au 31 déc. 1924.	2 %	
Du 1 ^{er} janv. 1925 au 30 sept. 1925.	1,5 %	
Du 1 ^{er} oct. 1925. au 31 mars 1926.	1 %	
Du 1 ^{er} avril 1926 au 31 mars 1930.	0,75 %	
Du 1 ^{er} avril 1930 au 31 déc. 1931.	a) 0,85 % b) 1,35 %	a) = taux général; b) = taux des grandes entreprises avec un chiffre d'affaires dépassant 1 million de marks dans l'année.
Du 1 ^{er} janv. 1932 au 30 sept. 1933.	a) 2 % b) 0,85 % c) 2,5 % d) 1,35 %	a) = taux général; b) = taux des livraisons de blé, etc.; c) = taux des grandes entreprises; d) = taux des grandes entreprises de blé.
Du 1 ^{er} oct. 1933 au 31 déc. 1934.	a) 2 % b) 1 % c) 2,5 % d) 1,5 %	comme pour la période précédente.
Du 1 ^{er} janv. 1935.	a) 2 % b) 1 % c) 2,5 % d) 2,5 % e) 0,5 %	a)-d) comme pour la période précédente. e) = livraisons en gros.

la taxe sur le chiffre d'affaires, l'expression symptomatique des nouvelles conceptions économiques.

En dehors de la question du taux de la taxe qui, à elle seule, jette déjà une lumière assez significative sur la modification des rapports entre l'économie et l'impôt, on se trouve en présence d'autres dispositions exprimant la même tendance du législateur allemand. En reprenant les trois groupes d'inconvénients que l'établissement de la taxe sur le chiffre d'affaires à cascades entraîne avec lui, on peut classer les mesures prises pour faire face à ces répercussions économiques, en trois catégories différentes :

A. — *Marché national.*

On a souligné ci-dessus l'influence que la cascade d'impositions exerce sur les prix des marchandises avant qu'elles parviennent aux consommateurs. La loi allemande prévoit différentes institutions par lesquelles cette conséquence de la perception répétée, quant à la même marchandise, doit être paralysée. Tout d'abord, comme on l'a vu sur le tableau précédent, le taux général de 2 % est réduit à 1 % pour le blé, la farine et toute une série de produits farineux. La taxe ne s'élève qu'à 0,5 % pour les livraisons en gros, c'est-à-dire pour des livraisons de marchandises destinées aux détaillants, qui supporteront, encore au moins une fois, la taxe à l'occasion de la vente au consommateur. Le souci du législateur de maintenir le coût de la vie à un niveau normal se traduit, par ailleurs, par certaines exonérations qui ont pour

but d'assurer aux producteurs nationaux, les matières premières et auxiliaires à un prix pas trop élevé. Ainsi le par. 4 (1) exempte de la taxe l'importation des matières qui sont indispensables à la production allemande et ne se trouvent pas en quantité suffisante à l'intérieur du pays ; le par. 4 (4) exonère les livraisons des matières premières et des produits semi-ouvrés en gros ; le par. 4 (5) retire du domaine de la perception de la taxe des livraisons d'énergie qui, elles aussi, entrent dans le coût de production en augmentant le prix du produit fini.

D'autre part, la loi allège le poids de la taxe en autorisant certaines déductions du chiffre d'affaires tels que les frais de transport et d'assurance (par. 5).

Par l'ensemble de ces mesures, le législateur paralyse le mécanisme de la cascade de façon que la marchandise, parvenant après un certain nombre de transactions aux consommateurs, ne soit pas grevée d'une taxe égale au produit du taux général par ledit nombre de transactions plus la fraction qui reste entre les mains des opérateurs calculant leur bénéfice sur les prix bruts. Il est vrai que la taxation des prix, à l'heure actuelle, pour presque toutes les sortes de marchandises, a encore plus efficacement entravé la hausse du coût de la vie.

B. — *Justice fiscale.*

Sous l'aspect de la justice fiscale, la taxe à cascade reposant sur le principe d'imposition par entreprise (la taxe sur le chiffre d'affaires est souvent appelée en

Allemagne « impôt d'entreprise ») et amplifiée par la théorie d'organe (Voir par. 1 de la loi) conduit inévitablement à ce qu'on appelle « prime à l'intégration ». Ce danger n'a pas échappé au législateur allemand qui, pour la première fois dans la loi de 1934 — époque de l'abandon de l'économie libérale — a autorisé le Ministre des Finances à prendre des mesures susceptibles de compenser la charge fiscale des entreprises intégrées (par. 8). Jusqu'à présent, seule l'industrie textile a été soumise à un régime spécial tendant à éliminer les avantages provenant de l'intégration horizontale ou verticale de cette branche de production. En effet, la production des textiles est une des industries où, d'une part, la concentration a pu être poussée aussi loin que possible, et où, d'autre part, un grand nombre de petits producteurs se trouveraient en face d'une concurrence écrasante si leurs charges fiscales, du fait de la nécessité d'acheter à d'autres producteurs de matières nécessaires, étaient supérieures à celles de la grande industrie.

Il fallait superposer, à l'imposition normale de l'industrie intégrée, une perception supplémentaire, si l'on ne voulait pas abandonner la conception de taxe d'entreprise et opter pour une taxe frappant, une seule fois, à un échelon déterminé, par exemple à la production par le dernier producteur, comme l'a fait le législateur français. C'est ainsi que la loi allemande a disposé que l'entreprise qui exploite, à côté d'une filature, un établissement de tissage, doit acquitter une deuxième taxe de 2 % lors du passage du fil

d'une usine à l'autre. Si l'entreprise de production textile vend ses produits directement aux consommateurs, elle aura à payer une taxe supplémentaire de 2 % en remplacement de celle qui aurait grevé la vente du producteur au détaillant. Une entreprise intégrée sera donc éventuellement tenue à acquitter 3 fois la taxe, calculée cependant à chaque fois par rapport à une assiette différente (V. par. 8 ci-dessus).

Par l'ensemble de ces mesures, le législateur allemand obtient la protection des petits producteurs et des commerçants dans la branche des textiles. Il n'en est pas moins vrai que dans les autres branches d'industrie, surtout dans la puissante industrie chimique et métallurgique, la taxe sur le chiffre d'affaires continue à constituer une prime à l'intégration.

Toujours sous l'angle de la justice fiscale, il faut mentionner encore la protection spéciale dont jouit l'industrie de finissage dans le domaine textile. Le fabricant de textile est autorisé à déduire de la taxe sur le chiffre d'affaires, celle qui grève la rémunération des travaux de finissage (par exemple travaux de teinture, d'impression, etc.) exécutés par un entrepreneur non intégré. Il va sans dire que, faute de telles dispositions, l'industrie de finissage serait vouée à la mort économique, car le produit qui serait soumis à un traitement de finissage à l'intérieur d'une entreprise concentrée, supporterait une charge fiscale moindre que si les travaux avaient été exécutés par un façonnier indépendant.

C. — *Commerce extérieur.*

La protection du commerce avec l'étranger se manifeste sous le double aspect des avantages accordés à l'importation et à l'exportation des marchandises.

L'entrée de certaines marchandises, surtout des matières premières et auxiliaires, est privilégiée d'une part, par l'exonération du par. 4 (1) déjà mentionnée ci-dessus, d'autre part, par l'exemption de l'importation d'objets de la liste libre 2 [Voir par. 4 (2) de la loi] dans un port maritime, et de la première livraison des mêmes objets hors d'un tel port.

Dans les deux cas, le législateur veut assurer aux fabricants allemands des matières premières bon marché, non seulement pour éviter aux consommateurs nationaux la charge supplémentaire de la taxe à l'importation, mais aussi pour permettre aux producteurs d'exporter leurs marchandises et de faire face à la concurrence sur les marchés étrangers. Dans le même but, il a créé l'institution du remboursement de la taxe déjà acquittée lors de la sortie du produit de l'Allemagne à l'étranger (par. 16). Ainsi, l'entrepreneur qui exporte des objets acquis dans le pays ou introduits de l'étranger, peut obtenir le remboursement de la taxe qui grève la livraison qui lui est faite dudit objet, ou son importation. S'il a produit l'objet exporté, il peut réclamer le remboursement de la taxe qui pèse sur la livraison ou l'importation des pièces et des matières dont l'objet a été fabriqué. Qu'il s'agisse de remboursements de la première ou

de la deuxième catégorie, le but typiquement extra-fiscal de cette disposition reste le même : favoriser l'exportation et faciliter la concurrence avec les producteurs étrangers.

En plus du remboursement, la livraison d'exportation, elle-même, est exonérée [par. 4 (3)]. Ce que le législateur français obtient par la chaîne de ventes en suspension de la taxe, la loi allemande, fidèle au système de taxe à cascades, l'atteint par la combinaison de l'exonération de la dernière opération et du remboursement de la taxe antérieurement acquittée.

A ces trois groupes d'éléments non fiscaux, dans le système de la taxe sur le chiffre d'affaires, il convient d'ajouter un quatrième groupe par lequel le législateur allemand manifeste sa volonté d'encourager ou de pénaliser telle forme d'activité économique. Il est permis de résumer ces dispositions sous la désignation :

D. — *Réformisme industriel et commercial* (1).

On a vu de quelle manière le système entend paralyser les conséquences fiscales de l'intégration dans le domaine de la production textile. Or, dans toutes les autres branches, la prime à l'intégration joue à plein, et on peut dire que l'intégration industrielle se trouve, de ce fait, vigoureusement favorisée par le législateur du Reich. Par ailleurs, les lois concernant

(1) Laufenburger, *op. cit.*, p. 134.

la colonisation de certaines régions réoccupées par le Reich, exonèrent de la taxe toutes acquisitions d'inventaires et d'entreprises, dans le but d'encourager l'organisation économique de ces territoires (décret du 9 décembre 1940, circulaire du Ministre des Finances du 14 mai 1940).

Par contre, et comme dans tant d'autres pays, la loi allemande pénalise les Grands Magasins en les imposant d'une taxe de 2,5 % alors que le taux général ne s'élève qu'à 2 %. On veut par cette mesure compenser l'avance que la concentration donne aux Grands Magasins sur le petit et moyen commerce.

Enfin, l'agriculture se trouve favorisée par rapport aux autres activités, par l'établissement d'un taux réduit de 1 % concernant la production agricole et forestière ainsi que les livraisons faites à lui-même par l'exploitant d'une telle entreprise.

Ayant passé en revue les différentes dispositions de la loi allemande sous leur aspect économique, on s'aperçoit du changement qui s'est opéré dans la conception de l'impôt à l'intérieur d'un système d'économie totalitaire : l'impôt issu d'un besoin d'Etat purement financier, s'est transformé peu à peu en instrument de politique économique. A côté de sa mission fiscale, il sert à canaliser, de la façon voulue par le législateur, l'activité économique du pays. Plus l'impôt est universel, plus son rôle non fiscal sera efficace. C'est pourquoi la taxe sur le chiffre d'affaires, l'impôt indirect le plus universel, occupe une place

particulièrement importante dans l'arsenal d'armes dont le législateur moderne se sert afin d'obtenir la victoire dans la lutte pour l'organisation économique de son pays.

Vu : le Président de thèse,
E. DOLLÉANS.

Vu : le Doyen,
G. RIPERT.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
G. GIDEL.

BIBLIOGRAPHIE

REINHARDT (Fritz). — Die Umsatzsteuer in der Praxis. Berlin-Wien, 1940.

HARTMANN-METZENMACHER. — Das Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 mit Kommentar, 3. Edition. Berlin-Leipzig, 1939.

— Das Umsatzsteuergesetz, Neufassung der Durchfuehrungsbestimmungen vom 27. Dezember 1938 mit dem Runderlass des Reichsfinanzministeriums vom 20. Jaenner 1939. Eberswalde-Berlin-Leipzig, Supplément.

BECK (Ernst). — Umsatzsteuergesetz nebst Durchfuehrungsbestimmungen und Ausgleichsordnung. Berlin, 1935.

ECKHARDT (Walter). — Die Umsatzsteuer, 4. Edition, Berlin-Wien, 1939.

PLUECKEBAUM (Konrad). — Das Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934. Berlin, 1938.

GLATZNER (Ludwig). — Die Umsatzsteuer im Protektorat Boehmen und Maehren. Bruenn-Wien-Leipzig, 1940.

LAUFENBURGER (Henry). — Précis d'Economie et de Législation financières (Revenu et Impôt). Paris, 1941.

LARGUIER (Emile). — Traité des Taxes à la production. Paris, 1939.

BOURREL (Vincent). — Taxes à la production. *Guides Dalloz du Contribuable*. Paris, 1937.

LECERCLÉ (Marcel). — La Taxe à la production. Paris, 1937.

Supplément, Paris, 1937.

MASCARELLI-GIAUME (Alfred). — De la Transformation de la Taxe sur le chiffre d'affaires en Taxe à la production. Thèse Paris, 1927.

LUSSAC (G. DE). — La Transformation de la Taxe sur le chiffre d'affaires en Taxe unique à la production. Thèse Paris, 1938.

TABLE DES MATIERES

	Pages
INTRODUCTION	5
LOI ALLEMANDE DU 16 OCTOBRE 1934 RELATIVE A LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.....	9
I. <i>Personnes et opérations imposables (par. 1 à 3)</i>	9
A. Entrepreneur.....	9
B. Entreprise	17
C. Opérations imposables.....	20
a) Livraisons et « autres prestations ».....	20
b) Livraisons en particulier	29
c) « Autres prestations » en particulier	32
D. Livraisons faites par l'entrepreneur à lui-même.	34
E. Importations.....	36
F. Domaine territorial de la Loi	37
G. Personnes et opérations imposables en France.	38
II. <i>Exonérations (par. 4)</i>	50
a) Importations [par. 4 (1)].....	50
b) Importations prolongées [par. 4 (2)].....	50
c) Exportations [par. 4 (3)].....	54
d) Livraisons de matières premières, etc. en gros [par. 4 (4)]	58
e) Livraisons d'eau, de gaz, d'électricité, etc. [par. 4 (5)]	63
f) Ventes aux enchères par voie d'exécution [par. 4 (6)]	66
g) Opérations du Reich relatives au trafic pos- tal, etc. [par. 4 (7)]	67
h) Opérations relatives aux crédits, créances, etc. [par. 4 (8)].....	68
i) Opérations relatives aux immeubles, trans- ports, loteries, assurances, sociétés, etc. [par. 4 (9)].....	74
j) Locations d'immeubles, etc. [par. 4 (10)]....	85

k) Assurances sociales et assistance publique [par. 4 (11)]	89
l) Hébergement des employés, etc. par l'entre- preneur [par. 4 (12)]	92
m) Savants, artistes, écrivains, agents d'affaires, courtiers [par. 4 (13)]	94
n) Artisans, façonniers, aveugles [par. 4 (14)] .	98
o) Livraisons faites à lui-même par un petit cul- tivateur, etc. [par. 4 (15)]	100
p) Autres exonérations (par. 43 à 45 du décret d'application)	101
III. Assiette de la taxe (par. 5 et 6)	103
IV. Taux de la taxe (par. 7)	125
V. Imposition supplémentaire des entreprises intégrées (par. 8)	139
VI. Redevables de la taxe (par. 9)	144
VII. Répercussion de la taxe (par. 10)	145
VIII. Calcul de la taxe (par. 11)	147
IX. Déductions des rémunérations restituées (par. 12) ...	148
X. Obligations des redevables (par. 13)	151
XI. Imposition d'après les rémunérations convenues (par. 14)	155
XII. Application de la taxe à l'importation (par. 15)	157
XIII. Remboursement de la taxe (par. 16)	157
XIV. Contrôle (par. 17)	165
APPENDICE : La taxe sur le chiffre d'affaires dans le Pro- tectorat de Bohême et Moravie	169
CONCLUSION : L'aspect économique de la loi allemande	179
BIBLIOGRAPHIE	193

